

UNIVERSIDAD DE GRANADA

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Penal



Tesis doctoral

**EL DELITO FISCAL
ANÁLISIS DEL TIPO
Y ESTUDIO TEÓRICO-PRÁCTICO
DE LAS MODALIDADES MÁS RELEVANTES**

Presentado por

José María Cisneros González

Director

Esteban J. Pérez Alonso

Programa de Doctorado en Ciencias Jurídicas

Granada, 2021

Editor: Universidad de Granada. Tesis Doctorales
Autor: José María Cisneros González
ISBN: 978-84-1306-820-6
URI: <http://hdl.handle.net/10481/67906>



El doctorando **D. José María Cisneros González** y el director de la Tesis **D. Esteban J. Pérez Alonso**, garantizamos, al firmar esta Tesis Doctoral, que el trabajo ha sido realizado por el doctorando bajo la dirección del Director de la Tesis, y hasta donde nuestro conocimiento alcanza, en la realización del trabajo, se han respetado los derechos de otros autores a ser citados, cuando se han utilizado sus resultados o publicaciones.

En Granada, a 19 de diciembre de 2020

Director de la Tesis

D. Esteban J. Pérez Alonso

Doctorando

D. José M^a Cisneros González

*A mis hijas,
para que siempre recuerden aquello que dijo un sabio
"Si quieres, puedes"*

AGRADECIMIENTOS

Al Prof. Dr. D. Esteban J. Pérez Alonso, por haber aceptado dirigir esta tesis, así como por su compromiso y consejos.

Al Departamento de Derecho Penal y a la Universidad de Granada, por la oportunidad de participar en el Programa de Doctorado en Ciencias Jurídicas, algo con lo que he disfrutado y aprendido a partes iguales.

A todos los profesores, profesionales de diversas materias y amigos, que de una forma u otra me han aconsejado y ayudado a lo largo de estos años, dedicando parte de su tiempo para que esta tesis vea la luz.

A mis hijas y mi mujer por el apoyo constante y especialmente por animarme sin descanso durante esta etapa. Este trabajo también es vuestro. A mis padres. Gracias siempre por vuestro cariño y vuestro respaldo. Al resto de mi familia. A los que estáis y a los que se fueron.

A mis amigos. Por serlo. Por recordarme el camino de vuelta. A ti, que siempre estarás con nosotros.

A todos,

Gracias.

ÍNDICE

ÍNDICE DE ABREVIATURAS	23
RESUMEN	27
SUMMARY	29
INTRODUCCIÓN	31
JUSTIFICACIÓN Y OBJETO	31
METODOLOGÍA Y ESTRUCTURA	35
PRIMERA PARTE:	
UBICACIÓN SISTEMÁTICA Y BIEN JURÍDICO PROTEGIDO DEL DELITO FISCAL	39
CAPÍTULO I. UBICACIÓN SISTEMÁTICA.....	39
CAPÍTULO II. BIEN JURÍDICO	45
1. BIEN JURIDICO PROTEGIDO EN EL DELITO FISCAL	45
1.1. Teoría del bien jurídico patrimonial. Extensión a otros bienes jurídicos mediatos.....	47
1.2. Teorías funcionales del bien jurídico	48
1.3. ¿Es el delito fiscal un delito de naturaleza patrimonial?	50
SEGUNDA PARTE:	
CONDUCTA TÍPICA: PARTE OBJETIVA DEL TIPO	51
CAPÍTULO III. IMPORTANCIA E INFLUENCIA DEL TÉRMINO "DEFRAUDAR" EN EL DELITO FISCAL	51
1. DE OCULTAR A DEFRAUDAR. ALGUNOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS REFERENTES AL VERBO NUCLEAR EN EL DELITO FISCAL	51
1.1. Distintas estructuras típicas mediante el uso de elementos objetivos y subjetivos en las figuras que han tipificado el fraude fiscal.....	53
2. DEFRAUDAR: ELEMENTO DEL TIPO SUBJETIVO O DEL TIPO OBJETIVO	55

3. IMPORTANCIA, INFLUENCIA E INDETERMINACIÓN DEL TÉRMINO “DEFRAUDAR”. EN EL DELITO FISCAL	56
3.1. Permanencia y trascendencia del verbo "defraudar"	56
3.2. Indeterminación de la que depende la eficacia del delito.....	58
3.3. Determinación de las modalidades concretas de comisión, pero indeterminación de la forma general de defraudación. Una de cal y otra de arena por parte del legislador	58
3.3.1. Algún intento por objetivar el concepto de defraudación penal.....	60
4. SIGNIFICADO DEL VERBO DEFRAUDAR EN EL DELITO FISCAL	61
4.1. Interpretación semántica	61
4.2. Interpretación auténtica. Distinto tratamiento de la omisión de declaración tributaria y de la omisión de pago de la cuota.....	63
4.3. Interpretación desde el Derecho Tributario.....	66
4.3.1. Relación entre el delito fiscal y las infracciones tributarias. La defraudación	67
4.4. Interpretación desde la doctrina y jurisprudencia penal.....	70
5. TEORÍAS DEL ENGAÑO	72
5.1. Introducción	72
5.2. Consenso respecto al engaño y a su objeto, pero desacuerdo respecto de sus consecuencias	74
5.3. Fundamentos de esta teoría	75
5.4. Teoría de la mise en scène. Posible similitud entre el delito fiscal y el delito de estafa.....	77
5.4.1. Engaño del delito de estafa y posible engaño del delito fiscal bajo el prisma de la teoría de la mise en scène	78
5.5. Posición de la jurisprudencia: conductas consideradas "engaño" en el delito fiscal	79
6. TEORÍA DE LA INFRACCION EL DEBER: A PROPÓSITO DE LA OMISIÓN.....	81
6.1. Introducción	81
6.2. Fundamentos de esta teoría: artículo 31 CE, naturaleza, e inexistencia típica concreta del elemento engaño	82
6.3. Críticas y divergencias en esta teoría	83
6.4. Posición de la jurisprudencia en relación a la teoría de la infracción del deber.....	84
6.4.1. Supuestos de omisión y coherencia con la calificación de cuantía de la cuota defraudada como condición objetiva de punibilidad.....	85
6.4.2. Cuando la teoría del engaño se disfraza de la teoría de la infracción del deber: la omisión de declaración tributaria como medio engañoso	86
6.5. Algunas conductas concretas bajo el prisma de la teoría de la infracción del deber según la jurisprudencia penal.	88
7. TOMA DE POSTURA: LA TEORÍA DE LA OCULTACIÓN.....	89
7.1. Introducción y fundamento.	89

7.2. Objeto de la ocultación	90
7.3. Apoyo jurisprudencial y coherencia con las exigencias del tipo del delito fiscal	92
7.4. Requisitos o elementos de la teoría de la ocultación.....	94
7.4.1. Deber de información.....	94
7.4.2. Idoneidad	95
7.4.3. Resultado intermedio.....	96
7.4.4. Conocimiento previo o potencial por parte de la Administración de los datos ocultados.	97
7.4.5. Funciones de comprobación e investigación por parte de la Administración	99
7.5. Origen contencioso administrativo en lo que a la inidoneidad de la ocultación se refiere.....	103
7.6. Posición de un sector minoritario de la jurisprudencia penal respecto de la atipicidad de conductas en las que la Administración conozca los datos objeto de defraudación	106
7.7. Conductas concretas de ocultación según la jurisprudencia.....	107
CAPÍTULO IV. MODALIDADES TÍPICAS.....	113
1. INTRODUCCIÓN.....	113
2. ELUSIÓN	113
2.1. Aproximación al significado del término "eludir", y discusión respecto a su idoneidad.....	114
2.2. Tendencia histórica. Constante aumento del objeto de la elusión penal y la conexión con el Derecho Tributario.	115
2.3. Formas o modos elusivos	117
2.3.1. Eludir el pago de tributos	117
2.3.2. Eludir cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.....	117
2.3.3. Eludir ingresos a cuenta.....	119
3. OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES	119
4. DISFRUTE DE BENEFICIOS FISCALES DE FORMA INDEBIDA	121
CAPÍTULO V. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA Y EL PAGO DE LA CUOTA ¿CUÁNDO SU ACCIÓN U OMISIÓN DEBE CONSTITUIR DELITO FISCAL?	125
1. INTRODUCCIÓN	125
1.1. Especial referencia a las declaraciones y autoliquidaciones tributarias. Su relación con las conductas omisivas en el delito fiscal	125
2. CONDUCTAS DEBIDAS	126
2.1. Efectuar declaración y pago	126
3. ALGUNAS MODALIDADES DE ACCIÓN	127

3.1. Declarar de manera incorrecta e ingresar una cantidad errónea, superando la cuantía penalmente establecida. ¿Error o posible declaración fraudulenta?	127
3.1.1. Posición de la doctrina	127
3.1.2. Postura de la jurisprudencia	129
3.2. Declaración fraudulenta mediante aportación de documentación falsa ..	129
3.3. Deducciones.	131
4. MODALIDADES DE OMISION EN EL DELITO FISCAL.....	134
4.1. La tipificación expresa de la omisión mediante la Ley Orgánica 6/1995	134
4.2. Defraudar mediante omisión. De nuevo la indeterminación.....	135
4.3. No efectuar declaración y no realizar el pago	137
5. OMISIÓN RELATIVA A LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA.....	138
5.1. El sujeto no efectúa declaración tributaria	138
5.2. No efectuar formalmente la declaración tributaria, pero, o bien comunicar la deuda por otros medios, o bien que los datos sean conocidos por la Administración por ese u otros tributos. Especial referencia a IVA, IRPF, y modelos informativos.	139
5.2.1. Posición de la doctrina penal.....	139
5.2.2 Posición de la jurisprudencia penal.....	143
5.3. No efectuar declaración tributaria, pero abonar bien la cuota.....	149
6. OMISIONES RELATIVAS AL PAGO DE LA CUOTA	150
6.1. Efectuar una correcta declaración, pero no realizar el pago	150
6.2. Realiza formalmente la declaración tributaria pero no efectúa el pago por falta de medios: Indicios que pueden denotar la intención defraudatoria.....	151
6.3. Declara o autoliquida, pero no realiza el ingreso por motivos de conciencia	153

CAPÍTULO VI. EL DELITO FISCAL COMO DELITO DE RESULTADO.

LA CUOTA DEFRAUDADA 155

1. EL DELITO FISCAL COMO DELITO DE RESULTADO	155
2. CONCEPTO DE CUOTA DEFRAUDADA Y CÁLCULO DE LA MISMA	156

CAPÍTULO VII. LA INGENIERÍA FISCAL. SU RELACIÓN CON LOS

"NEGOCIOS JURÍDICOS ANÓMALOS" 161

1. INTRODUCCIÓN	161
2. LA INGENIERIA FISCAL.....	162
2.1. Concepto neutral para el Derecho Penal y la necesidad de analizar las conductas concretas.....	162
2.1.1. Notas características	163
2.2. La necesidad de adopción de programas de cumplimiento normativo tributario. Ética empresarial y compliance tributario. La UNE 19602	165
3. LA ECONOMIA DE OPCION.....	167

3.1. Definición y notas características	167
3.2. Fundamento de la economía de opción	169
4. EL FRAUDE DE LEY Y EL CONFLICTO EN LA APLICACION DE LA NORMA TRIBUTARIA	170
4.1. Marco legal y fundamento	170
4.2. Esquema, características y consecuencias	171
4.3. Atipicidad penal del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria: la STC 120/2005 y su intento (insuficiente) de aportar seguridad jurídica	174
5. LA SIMULACION Y LA NECESIDAD DE LIMITAR LAS CONDUCTAS CALIFICABLES BAJO DICHO CONCEPTO	176
5.1. Origen y concepto	176
5.2. Características y tipos de simulación	177
5.3. La simulación tributaria	180
5.4. La simulación constitutiva de delito fiscal	181
5.5. Algunos casos de simulación con relevancia penal	183
5.6. Aplicación extensiva del concepto de simulación. Necesidad de prueba del carácter simulado e inexistencia de criterios claros en el orden penal	185
6. DIFERENCIAS ENTRE LAS DISTINTAS FIGURAS	187
6.1. Límites de la economía de opción: fronteras con fraude de ley y con simulación	187
6.2. Simulación y fraude de ley	188

**CAPÍTULO VIII. EVOLUCIÓN RELATIVA A LA TRIBUTACIÓN DE
GANANCIAS ILÍCITAS Y DELITO FISCAL..... 191**

1. RECONOCIMIENTO SOBRE LA POSIBILIDAD DE QUE LA NO TRIBUTACIÓN DE GANANCIAS ILÍCITAS CONSTITUYA DELITO FISCAL	191
2. CONCURSO DE DELITOS ANTE UNA ACTIVIDAD DELICTIVA PLURAL.....	194
3. TEORÍA DE LA ABSORCIÓN LIMITADA. CONCURSO DE DELITOS Y PRINCIPIO DE ABSORCIÓN LIMITADO A DETERMINADOS SUPUESTOS	195

TERCERA PARTE:

CONDUCTA TÍPICA: PARTE SUBJETIVA DEL TIPO 199

CAPÍTULO IX. EL DELITO FISCAL COMO DELITO DOLOSO..... 199

1. INTRODUCCIÓN	199
1.1. El dolo, los delitos económicos y la denominada teoría cognitiva	200
1.2. Clases de dolo.....	201
2. DOLO EN EL DELITO FISCAL. DOLO DIRECTO Y DOLO EVENTUAL	203
2.1. Dolo directo y, ¿dolo eventual?.....	203
2.1.1. Razones para aceptar el dolo eventual en el delito fiscal. Casos en los que se admite.....	207
2.1.2. Curiosa relevancia del dolo eventual en lo que a la cuantía defraudada se refiere	208
2.1.3. Algunos conflictos referentes a la admisión del dolo eventual en el delito fiscal	209
2.2. Importancia del dolo eventual en el delito fiscal. Correcta diferenciación respecto de la comisión imprudente	211
2.2.1. Culpa consciente y dolo eventual: Teorías sobre su distinción.....	211
2.2.2. Especial referencia a la delimitación en el delito fiscal: la teoría cognitiva del dolo	212
2.3. Dolo eventual e imprudencia en el delito fiscal. Zonas comunes y distinta aceptación.....	213
2.3.1. La relación entre la comisión imprudente y el delito fiscal: una visión histórica	215
2.3.2. Algunas conclusiones respecto a la dificultad de una posible tipificación de la comisión imprudente en el delito fiscal. Consecuencias colaterales respecto al dolo eventual	218
3. ELEMENTOS QUE DEBE ABARCAR EL DOLO EN EL DELITO FISCAL	219
4. EL DOLO Y SU RELACIÓN CON EL DELITO FISCAL	221
4.1. Elementos normativos o norma penal en blanco.....	221
4.2. ¿Qué grado de conocimiento se requiere respecto de los elementos establecidos en el tipo penal?	224
4.3. Conocimiento de la existencia de la deuda tributaria y de su condición de deudor tributario	226
5. LA RELACIÓN ENTRE EL DOLO Y LA CUANTÍA MÍNIMA DEL DELITO FISCAL. ELEMENTO DEL TIPO O CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD	228
5.1. Cuantía como elemento del tipo.....	229
5.1.1. Sector mayoritario. Argumentos para su consideración como elemento del tipo.....	229

5.1.2. Consecuencias de la interpretación como elemento del tipo.....	231
5.1.2.2. Posibilidad de formas imperfectas de ejecución	233
5.2. Cuantía como condición objetiva de punibilidad	233
5.2.1. Argumentos doctrinales y jurisprudenciales a su favor.....	233
5.2.2. Consecuencias prácticas de la calificación como condición objetiva de punibilidad.....	237
5.2.2.1. Menoscabo de la posición del autor e irrelevancia del error de tipo sobre la cuantía	237
5.2.2.2. Consecuencias procesales.....	238
5.2.2.3. Imposibilidad de formas imperfectas de ejecución	238

CAPÍTULO X. EL ERROR Y LA IGNORANCIA DELIBERADA EN EL DELITO FISCAL 241

1. EL ERROR EN DERECHO PENAL.....	241
1.1. Origen, definición y requisitos	241
1.2. Error de tipo. Aspectos generales.....	245
1.3. Error de prohibición. Aspectos generales.....	246
1.4. Graduación del error: vencible e invencible.....	249
1.4.1. Graduación en el error de tipo; vencibilidad e invencibilidad	249
1.4.2. Graduación en el error de prohibición.....	251
2. EL ERROR EN EL DERECHO PENAL ECONÓMICO.....	251
2.1. Obstáculos que encuentra el error en el Derecho Penal económico.....	251
2.2. Error y elementos normativos	253
2.3. Dificultad de distinción entre error de tipo y error de prohibición en el Derecho Penal Económico	254
3. EL ERROR EN EL DELITO FISCAL	256
3.1. Dualidad que se produce en el delito fiscal en relación al error.....	256
3.2. De nuevo ante la dificultad de distinción entre error de tipo y error de prohibición: justificación de su tratamiento común	258
3.2.1. Importancia y justificación de su tratamiento común.....	258
3.2.2. Conceptos aportados por la doctrina que pueden ayudar a su diferenciación	258
3.3. Tesis mayoritaria del error en el delito fiscal	259
3.3.1. Algunos supuestos concretos según la doctrina	261
3.3.2. El desconocimiento de la deuda tributaria y de la condición de deudor tributario. Límites del error en el delito fiscal.....	263
3.3.3. Consecuencias de la catalogación de la mayor parte de supuestos como error de tipo	265
3.4. Sector doctrinal a favor del error de prohibición en determinados supuestos.....	266
3.5. Algunos casos de invencibilidad	267
3.6. Circunstancias que influyen en la determinación de la existencia de error en el delito fiscal: especial referencia a las circunstancias personales	269

3.7. Otras circunstancias a valorar en estos procedimientos. Especial referencia a la comunicación o realización de declaraciones tributarias ante la Administración tributaria	274
3.8. Sentencias en las que se ha aceptado la figura del error en el delito de defraudación fiscal	277
3.9. Algunos casos particulares	281
3.9.1. Error sobre la cuantía del delito fiscal.....	281
3.9.2. Error sobra las causas de justificación: situaciones de crisis empresarial	282
3.10. Consecuencias respecto a terceros: asesores, testaferros u otros partícipes	283
3.11. Prueba del error	284
3.12. Error y responsabilidad civil	287
4. IGNORANCIA DELIBERADA Y DELITO FISCAL.....	288
4.1. Ignorancia deliberada y asesores fiscales.....	290
4.2. Distinción entre la completa delegación, y el mero asesoramiento o gestión por parte de los asesores. Relación con el error	293
4.3. Responsabilidad de los asesores en situaciones de error en los asesorados	296
4.4. Asesoramiento. Indicio de dolo y de inexistencia de error	299
4.4.1. Oposición de cierto sector doctrinal a la teoría de la ignorancia deliberada	300

CAPÍTULO XI. ¿REQUIERE EL DELITO FISCAL UN ÁNIMO ESPECIAL? POSIBLES ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL ART. 305 CP 303

1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. IMPORTANCIA DE LA CORRECTA DELIMITACIÓN Y DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL INJUSTO	303
2. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y UN POSIBLE ELEMENTO SUBJETIVO DEL INJUSTO.....	306
3. TEORÍAS SOBRE LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL INJUSTO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	308
3.1. Dolo y dolo de defraudar.....	308
3.2. El "ánimo defraudatorio"	311
3.2.1. Crítica al ánimo defraudatorio como elemento subjetivo del injusto en el delito de defraudación fiscal.....	316
3.1.2. Otros motivos de crítica aportados por la doctrina	322
3.3. El "ánimo de lucro"	325
3.3.1. Concepto y extensión del ánimo de lucro aplicable al delito de defraudación fiscal	327
3.3.2. Crítica al ánimo de lucro como elemento subjetivo del injusto	328
3.4. El "ánimo de ocultación". Otra vuelta de tuerca	330

4. ASPECTOS PROCESALES DE DEDUCCIÓN Y PRUEBA DEL ELEMENTO SUBJETIVO DEL INJUSTO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	334
--	-----

CUARTA PARTE:

LOS SUJETOS EN EL DELITO FISCAL.....	341
---	------------

CAPÍTULO XII. EL DELITO FISCAL, ¿DELITO COMÚN O DELITO ESPECIAL?	341
---	------------

1. DELITO COMÚN O DELITO ESPECIAL.....	341
1.1. Delito fiscal como delito especial.....	341
1.1.2. Infracción del deber extrapenal y limitaciones ante supuestos de dominio del hecho. Delito especial de infracción del deber, delito especial de naturaleza mixta, o delito especial de dominio	343
1.1.3. Consecuencias de la consideración como delito especial: limitación de la autoría en sentido estricto a determinadas categorías tributarias, y posibilidad de participación a terceros no cualificados bajo ciertas limitaciones.....	347
1.1.4. Delito fiscal como delito común: interpretación literal y ampliación del ámbito de protección del tipo penal.....	353

CAPÍTULO XIII. AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN EN EL DELITO FISCAL	355
---	------------

1. AUTORÍA	356
1.1. Autor, coautor y autor mediato.....	356
2. PARTICIPACIÓN.....	360
2.1. Inductor, cooperador necesario y cómplice.....	360
2.2. Una reflexión acerca de la autoría y participación en el delito fiscal.....	366
3. ART. 31 CP. ACTUACIÓN EN NOMBRE O REPRESENTACION LEGAL O VOLUNTARIA DE PERSONAS FÍSICAS	366
4. SUJETO PASIVO	372

CAPÍTULO XIV. ALGUNOS CASOS PARTICULARES DE AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN EN EL DELITO FISCAL: ÁMBITO EMPRESARIAL, ASESORES FISCALES Y TESTAFERROS.....	373
--	------------

1. LA AUTORÍA EN EL ÁMBITO EMPRESARIAL. ADMINISTRADORES DE HECHO O DE DERECHO DE PERSONAS JURÍDICAS.....	373
1.1. Definición y requisitos	373
1.2. Elemento formal: Posición concreta en la sociedad	374
1.2.1. Posibilidad de apreciación de elemento formal en los administradores de hecho. El elemento de acción	375

1.3. Protagonismo del elemento funcional por encima del formal en el ámbito empresarial	379
2. ASESORES FISCALES	382
2.1. Vías para exigir responsabilidad penal de los asesores fiscales respecto a su actividad profesional.....	383
a) El asesor como inductor, cooperador necesario o cómplice	383
b) El asesor como autor mediato	387
c) El asesor como representante voluntario. (art. 31 CP).....	388
c) 1. La importancia del vínculo legal o contractual en los asesores	389
2.2. Necesidad de una regulación específica relativa al asesoramiento fiscal que facilite la distinción entre conductas neutrales y participación punible.....	393
2.3. Dificultades de la incriminación de los asesores.....	394
2.4. Tipo de asesoramiento.....	395
a) Tareas ordinarias de gestión.....	395
b) Representación.....	396
c) Consultoría o planificación fiscal.....	396
2.5. Punibilidad de los tipos de asesoramiento: búsqueda desde el tipo objetivo o desde el tipo subjetivo	397
a) Conductas neutrales	397
b) Consejo	402
3. TESTAFERROS	404
3.1. Testaferros. Dominio del hecho y dolo exigible	404
3.2. Posibilidad de error penal en el testaferro. Consecuencias respecto a todos los sujetos intervinientes	408
3.3. La posibilidad de aplicación del art. 31 CP como vía de incriminación de los verdaderos autores ante el escaso respaldo de la autoría mediata	411

QUINTA PARTE: CONCURSOS.....415

CAPÍTULO XV. RELACIONES CONCURSALES DEL DELITO FISCAL 415

1. CONCURSO CON EL DELITO DE ESTAFA	415
1.1. Introducción. Similitud entre el delito fiscal y el delito de estafa en la modalidad de obtención indebida de devoluciones.....	415
1.2. El posible criterio de distinción: la relación jurídico tributaria y la condición de obligado tributario	417
1.3. Interpretación a favor de la estafa en el caso de la modalidad de obtención indebida de devoluciones	420
1.4. Consecuencias de la apreciación del delito de estafa en supuestos de obtención indebida de devoluciones por inexistencia de relación jurídico tributaria. Distinta consecuencia penal ante falsos obligados y verdaderos obligados	424
2. CONCURSO CON LAS FALSEDADES DOCUMENTALES	425

2.1. Introducción.....	425
2.2. Algunos postulados clásicos sobre la relación concursal entre las falsedades documentales y el delito fiscal.....	426
2.3. Esquema clásico en el delito fiscal: falsedades documentales según el sujeto activo del delito.....	427
2.4. Falsedad de documentos públicos, oficiales, o mercantiles	428
2.5. Falsedad de las declaraciones tributarias: concurso de normas con el delito fiscal y concurso de delitos con el delito de estafa o de apropiación indebida	429
2.6. Falsedad de documentos mercantiles: las facturas falsas	434
2.6.1. Facturas falsas con fines de defraudación fiscal penalmente típicas	435
2.6.2. Facturas falsas con fines de defraudación fiscal cuya tipicidad se encuentra discutida	438
3. SUPUESTO PARTICULAR: TIPOS PENALES APLICABLES EN LAS TRAMAS DE ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE VEHÍCULOS CON FINES DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	440
3.1. Introducción. Casuística a analizar.....	440
3.2. El establecer ficticiamente un obligado tributario, ¿constituye estafa o delito de defraudación fiscal?.....	444
3.3. Otros tipos penales susceptibles de aplicación: falsedad documental o usurpación de estado civil	447
4. CONCURSO CON APROPIACIÓN INDEBIDA.....	449
5. CONCURSO CON EL DELITO DE COHECHO.....	450
6. CONCURSO CON DELITO CONTABLE.....	452
7. CONCURSO CON BLANQUEO DE CAPITALS.....	454
7.1. A favor de que el delito fiscal sea delito base del delito de blanqueo.....	455
7.1.1. Sobre la existencia de distintos bienes jurídicos	455
7.1.2. Sobre el alcance de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.....	457
7.1.3. Sobre la posesión previa de los bienes delictivos y la concreción de los mismos.....	459
7.2. Sector posicionado en contra del concurso de delitos entre el delito fiscal y el delito de blanqueo.....	463
8. CONCURSO CON ALZAMIENTO DE BIENES	466
8.1. Diferencias entre ambos delitos.....	466
8.2. Concurso real.....	468
8.3. Concurso ideal	469
9. DISTINTAS DEFRAUDACIONES Y CONCURSO REAL	470
9.1. Casuística de concurso real referida a los tributos	471
9.2. Casuística de concurso real referida a las distintas Haciendas.....	472
10. EL DELITO FISCAL COMO DELITO CONTINUADO.....	472

SEXTA PARTE:

RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL DELITO FISCAL.....479

CAPÍTULO XVI. PERSONAS JURÍDICAS Y DELITO FISCAL 479

1 RESPONSABILIDAD PENAL PERSONAS JURÍDICAS EN EL DELITO FISCAL (ART. 31 BIS CP)	479
1.1. Art. 31 y art. 31 bis CP.....	480
1.2. Debate sobre el modelo de imputación	481
1.3. Características de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.....	482
1.4. Personas jurídicas susceptibles de aplicación la responsabilidad penal..	484
1.5. Personas físicas susceptibles de ser incardinadas en los supuestos del artículo 31 bis CP	485
1.6. Presupuestos de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.....	487
1.7. Permanencia de la responsabilidad penal de la persona jurídica respecto de la responsabilidad de la persona física (art. 31 ter)	489
1.8. Supuestos de responsabilidad penal de personas jurídicas por delito fiscal	490

SÉPTIMA PARTE:

APLICACIÓN PRÁCTICA DEL DELITO FISCAL493

CAPÍTULO XVII. TIPOLOGÍA DE CASOS RELEVANTES. SEGURIDAD JURÍDICA Y PREVENCIÓN DEL DELITO..... 493

1. EL DELITO FISCAL Y EL FÚTBOL PROFESIONAL	493
1.1. La importancia de la publicidad en el mundo del fútbol.....	493
1.2. ¿Cesión de derechos de imagen o simulación?	494
1.3. La simulación en la cesión de los derechos significa ocultación y delito fiscal. Estrategia general y algunos casos particulares.....	495
1.4. Si el sujeto comunica los datos relevantes a la Administración tributaria, ¿puede no haber delito? Referencia al modelo 720 por parte de la jurisprudencia penal	500
2. ARTÍCULO PUBLICADO SOBRE EL DELITO FISCAL Y EL MUNDO DEL FÚTBOL, EN RELACIÓN A LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID, DE 25 DE NOVIEMBRE DE 2019	503
¿Qué relación tiene el delito fiscal con el mundo del fútbol? Ocultación y simulación.	504
Pero, ¿qué es la "simulación" y qué significa "simular"?	505
¿Es el caso de Xabi Alonso distinto? Dos caras de la misma moneda.....	507
3. PARAISOS FISCALES COMO INSTRUMENTO DEFRAUDATORIO ...	509
3.1. Distintas tipologías pero mismo objetivo de ocultación	509

3.2. Existencia de partícipes-asesores. Importancia de su detección para la acusación de los mismos en el procedimiento.....	515
3.3. Justificación de dichas conductas como delito fiscal y no como economía de opción: la ocultación penal	517
3.4. La comunicación de información relevante como exclusión del carácter penal	518
4. FRAUDE CARRUSEL. UN AGUJERO NEGRO PARA EL SISTEMA FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA	520
4.1. Definición, fundamento y esquema defraudatorio	520
4.2. Características de las sociedades intervinientes. Carencia de activos y posición privilegiada en el mercado	522
4.3. Variantes dentro del mismo esquema defraudatorio	524
4.4. Necesario concurso con otros delitos	525
5. FRAUDE FISCAL MEDIANTE LA ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE BIENES. ESPECIAL REFERENCIA A LA ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE VEHÍCULOS	525
5.1. Características de las sociedades intervinientes	527
5.2. ¿Laguna de punibilidad? Esquema defraudatorio	528
6. ACTORES, CANTANTES, PERIODISTAS O ESCRITORES: LA FACTURACIÓN MEDIANTE SOCIEDADES INSTRUMENTALES	531
6.1. Introducción, objetivo de dicha práctica y notas características	531
6.2. Algunos casos relativos al mundo de la televisión, de la literatura, periodístico, etc. relativos a la facturación a través de sociedades instrumentales.....	534
6.3. Atipicidad penal de esta práctica y su inclusión en el Derecho Tributario	538
6.4. Razonamiento de exclusión penal: ni simulación penal ni ocultación	545
6.5. El criterio de sociedades vacías o instrumentales y su relevancia en la jurisdicción contencioso-administrativa.....	547
7. EL FALSEAMIENTO DE LA RESIDENCIA FISCAL Y LA EXIGENCIA PROBATORIA EN LA JURISDICCIÓN PENAL.....	549
7.1 Introducción. La residencia fiscal como instrumento para defraudar en el ámbito de las personas físicas y jurídicas.....	549
7.2. Domicilio fiscal y domicilio real de acuerdo a la normativa tributaria...	551
7.3. Residencia fiscal ficticia mediante el uso de estructuras societarias en paraísos fiscales o territorios de nula o escasa tributación. La opacidad fiscal de la deslocalización fraudulenta	552
7.4. Divergencias entre sujeto y Administración tributaria sobre la residencia real. La importancia de comunicar a la Administración tributaria española datos fiscalmente relevantes	554
7.5. Establecer de forma ficticia el domicilio fiscal de personas jurídicas en zonas de menor tributación.....	555

7.6. Distinta exigencia probatoria en la jurisdicción administrativa y en la jurisdicción penal	556
7.7. Los certificados de residencia emitidos por terceros países y la necesidad de comunicación de datos por el obligado	559
8. LAS FACTURAS FALSAS COMO MODALIDAD CLÁSICA DE FRAUDE FISCAL	561
8.1. Delito fiscal y falsedad documental. Concurso medial	561
8.2. Autores de la falsedad como cooperadores necesarios del delito fiscal..	562
8.3. La prescripción de la falsedad: Prescripción como conjunto y no como delitos independientes	563
9. CONTABILIDAD.....	564
CONCLUSIONES.....	567
BIBLIOGRAFÍA.....	581
JURISPRUDENCIA CITADA.....	599

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AJA	Actualidad Jurídica Aranzadi
AJUM	Actualidad Jurídica Uría Menéndez
ADPCP	Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
APen	Actualidad penal
Art./s	Artículo/s
BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOE	Boletín Oficial del Estado
CrT	Crónica Tributaria
CaT	Carta Tributaria
CE	Constitución Española
CC	Código Civil
Cfr.	Confróntese
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
Coord./s	Coordinador/es
CP	Código Penal
Dir.	Director
Etc.	Etcétera
Ed.	Edición
EDF	Editorial de Derecho Financiero
Ej./s	Ejemplo/s
EPCr	Estudios Penales y Criminológicos
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IGTE	Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas
IIEE	Impuestos Especiales
Indret	Revista para el análisis del Derecho
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
Jdo.	Juzgado
LGT	Ley General Tributaria
L.O.	Ley Orgánica
Núm	Número
p./pp.	página/páginas
P.ej.	Por ejemplo
PE	Parte Especial
PG	Parte General
QF	Quincena fiscal
RAE	Real Academia de la Lengua Española
RECPC	Revista electrónica de Ciencia Penal y criminología
RCon	Revista Contable

RCT	Revista de contabilidad y tributación
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
RDP	Revista de Derecho Público
Rec.	Recurso
REDEME	Régimen de Devolución Mensual
REDF	Revista española de Derecho financiero
Ref.	Referencia
RFDUCM	Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid
RDFHP	Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública
RP	Revista Penal
RTL	Revista Técnico Laboral
RTyD	Revista Teoría y Derecho: Revista de pensamiento jurídico
S./ss.	siguiente/siguientes
S.A.	Sociedad Anónima
S.L.	Sociedad Limitada
S.L.P.	Sociedad Limitada Profesional
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
STC	Sentencia del Tribunal Costitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo
TFis	Tribuna Fiscal
TRD	Themis, Revista de Derecho
VVAA	Varios autores

Vid.

Véase

Vol.

Volúmen/ Volúmenes

RESUMEN

La tipificación penal de la evasión fiscal y la eficacia de dichas normas, han dependido del nivel de concienciación social existente en un momento histórico concreto. Esa sensibilización colectiva ha aumentado en los últimos años en nuestro país, pues los medios de comunicación se han hecho eco de numerosos procedimientos judiciales en los que *futbolistas, deportistas profesionales en general, periodistas, artistas, y un largo etcétera*, han pasado ante la justicia dando visibilidad a conductas que *a priori* tenían un escaso impacto en la percepción social relativa a la criminalidad.

El objetivo principal de esta tesis es aportar o profundizar en criterios que garanticen el nivel de seguridad jurídica deseable a la construcción penal del fraude fiscal. Para ello se han estudiado los elementos de la parte objetiva y subjetiva del tipo del art. 305 CP mediante un análisis doctrinal y jurisprudencial, que abarcara una extensa bibliografía y una numerosa recopilación de resoluciones del Tribunal Supremo y de la denominada jurisprudencia menor.

De la misma forma se estudia el delito fiscal en el *ámbito empresarial*, prestando especial atención a la *responsabilidad penal de las personas jurídicas* y a la *autoría en la estructura de dirección o representación*. Se reflexiona sobre la *ingeniería fiscal* y sobre los *negocios jurídicos* utilizados bajo aquella estrategia, justificando la necesidad de adoptar programas de *compliance tributario* que reduzcan el riesgo que puede suponer para la *reputación corporativa* una acusación de fraude fiscal.

Se ha realizado una profunda investigación sobre los numerosos procedimientos penales por fraude fiscal contra *futbolistas profesionales y la cesión de sus derechos de imagen* relacionados con la publicidad. De la misma forma se examinan la utilización de *paraísos fiscales* como instrumento de evasión tributaria, o la *facturación por medio de sociedades instrumentales*, estrategia muy utilizada por determinados profesionales del mundo de la literatura o la televisión. Se incluye igualmente el estudio referido a la alteración de la *residencia fiscal*, técnica escogida en algunas ocasiones por artistas, deportistas, o poseedores de grandes patrimonios, así

como la posibilidad de incriminación penal en los casos de falseamiento de la misma por parte de personas físicas o jurídicas. Se tratan las tramas de *fraude carrusel* o las *adquisiciones intracomunitarias de bienes*, un auténtico agujero negro para el sistema fiscal en la Unión Europea.

El concepto de defraudación penal y sus modalidades típicas, las actuaciones mediante error, o la existencia de ignorancia deliberada, son algunos de los elementos analizados a lo largo del trabajo. Desde una vertiente práctica se examina cuándo y en qué circunstancias la *declaración tributaria* o el *impago de la cuota* pueden suponer la comisión de delito y se presta interés en examinar la figura y actividad de los asesores fiscales y testaferros, al igual que la tributación de ganancias ilícitas y las posibles relaciones concursales con otros delitos.

SUMMARY

Criminal classification of tax evasion and the effectiveness of these regulations have depended on the level of social awareness existing at a specific historical moment. This collective awareness has increased recently in our country, as the media have echoed numerous legal proceedings in which footballers, professional athletes, journalists, artists, and a long *etcetera*, have gone to court giving visibility to behaviors that *a priori* had scarce impact on the social perception of crime.

The main objective of this Thesis is to contribute or deepen into the criteria that guarantee the desirable level of legal security for the criminal construction of tax fraud. For this purpose, the elements of the objective and subjective part of the type of article 305 of the Penal Code have been studied through a doctrinal and jurisprudential analysis, which included an extensive bibliography and a large compilation of Supreme Court decisions and the *so-called* minor jurisprudence.

In the same way, tax crime is studied in the business environment, paying special attention to the criminal responsibility of legal persons and authorship in the management or representation structure. This Thesis studies tax engineering and the legal businesses used under that strategy, justifying the need to adopt tax compliance programs reducing the risk that an accusation of tax fraud may pose to corporate reputation.

An in-depth research has been carried out about the numerous criminal proceedings for tax fraud against professional footballers and the transfer of their image rights related to advertising. In the same way, the use of tax havens as an instrument of tax evasion is examined, or invoicing through instrumental companies, a strategy widely used by professionals in the literature or showbiz fields. This thesis also includes the study about the alteration of tax residence, a technique chosen on some occasions by artists, athletes, or holders of large assets, as well as the possibility of criminal incrimination in cases of falsification tax residence by natural or legal persons. Carousel fraud schemes or intra-community acquisitions of goods are also analyzed, a real black hole for the tax system in the European Union.

The concept of criminal fraud and its typical modalities, actions by mistake, or the existence of deliberate ignorance, are some of the elements analyzed throughout

the current study. From a strictly practical point of view, it is examined when and under what circumstances the tax declaration or non-payment of fees may lead to the commission of a crime and interest is given in examining the figure and activity of tax advisers and frontmen, as well as the taxation of illicit profits and possible bankruptcy relationships with other crimes.

INTRODUCCIÓN

JUSTIFICACIÓN Y OBJETO

El delito de defraudación tributaria o delito fiscal ha cumplido como tal algo más de cuarenta años de vigencia en nuestro Derecho Penal. Fue en 1977 cuando el legislador introdujo este nuevo delito bajo aquella denominación, con el que modificó por completo la estructura típica penal existente hasta ese momento relativa a la evasión fiscal.

El delito de fraude fiscal ha sido usualmente relacionado con los delitos de cuello blanco. Esta clase de ilícitos suelen ser cometidos por personas de un nivel económico elevado, quienes ostentan en muchas ocasiones un cierto estatus e influencia social. Pero además este tipo de fraude se suele llevar a cabo a través de estructuras societarias o mediante operaciones o negocios jurídicos complejos, lo que hace que tengan un menor impacto en la percepción ciudadana relativa a la criminalidad.

Por ello la tipificación penal de este tipo de conductas depende fundamentalmente del grado de concienciación social existente en un momento histórico concreto. Esa sensibilización colectiva es la que empuja a tipificar este tipo de delitos, pero es necesario algo más desde el punto de vista político-criminal para que esas normas tengan la eficacia deseada. Se requiere que esa percepción alcance a diversas administraciones, las cuales deberán contar con instituciones especializadas que impulsen investigaciones y procedimientos judiciales ante las formas más graves de evasión fiscal.

En estos más de cuarenta años de vigencia de este delito la concienciación social sobre la evasión fiscal ha ido en aumento. Esto se ha hecho mucho más patente en los últimos años, donde hemos podido ver cómo los mejores jugadores de fútbol del mundo desfilaban ante la justicia penal de nuestro país, bajo la acusación de fraude fiscal.

En este sentido los medios de comunicación se han hecho eco de un gran número de procedimientos penales en los que no sólo futbolistas, sino deportistas de élite en general, artistas, empresarios, y un largo etcétera, han sido objeto de acusación por un delito de defraudación tributaria.

Pero además, fuera del ámbito penal, esos mismos medios han difundido con todo tipo de detalle noticias relativas a la jurisdicción contencioso-administrativa, en las que escritores, políticos, presentadores de televisión o toreros veían cómo la justicia otorgaba la razón a Hacienda, entre otros motivos, por la comisión de infracciones tributarias cometidas por aquellos.

Ese tipo de noticias han ido calando en la sociedad, que poco a poco va asumiendo que las conductas de elusión y evasión fiscal son actuaciones reprobables que atacan el funcionamiento de todo nuestro sistema tributario y, por tanto, perjudican a la sociedad en su conjunto.

La construcción penal de la norma que tipifique la evasión fiscal debe de garantizar un aceptable nivel de seguridad jurídica a sus destinatarios. Eso puede lograrse con una definición precisa de lo que constituye delito mediante un supuesto de hecho que evite indeterminaciones, y que permita distinguirlo con facilidad de lo que supone una infracción tributaria.

En este sentido y adentrándonos en el aspecto técnico jurídico, hemos de decir que con la mera lectura del vigente art. 305 CP se puede comprobar que el delito fiscal posee una gran cantidad de elementos normativos. Estos se encuentran perfectamente definidos en el Derecho Tributario. Sin embargo existen otros términos del propio tipo penal que no poseen una definición clara y expresa, sino todo lo contrario.

Esta circunstancia ha dado lugar a un amplio debate doctrinal que sobrepasa una mera controversia dogmática, y que tiene el fiel reflejo en resoluciones de nuestros Tribunales donde se observan formas excesivamente diferentes de interpretar el tipo penal.

Por ello sería deseable que la propia redacción de la Ley minimizara ese tipo de indeterminaciones, pero en su defecto se hace indispensable poder establecer criterios que garanticen un alto nivel de seguridad jurídica de acuerdo a los principios del Derecho Penal.

El objeto de la presente tesis es aportar o profundizar en estos criterios. Para ello suponía una premisa indispensable el analizar con la amplitud suficiente los distintos elementos típicos del delito fiscal, reflejando las distintas posiciones doctrinales existentes en relación a cada uno de ellos. De la misma forma debíamos de constatar cómo consideraba la jurisprudencia esos requisitos, por lo que sólo realizando una extensa búsqueda de resoluciones judiciales podríamos llegar a los resultados pretendidos. Para ello hemos realizado un esfuerzo en obtener y analizar un volumen muy importante, tanto de jurisprudencia del Tribunal Supremo como de la denominada jurisprudencia menor, sobre cada uno de los elementos analizados.

Con un objetivo analítico considerábamos de vital importancia concretar todo lo anterior en un estudio de las diferentes tipologías del delito que considerábamos de mayor relevancia, y trasladar el estudio de la parte teórica a cada una de las modalidades.

De la misma forma, la vertiente práctica debía abarcar el ámbito empresarial. Por ello era indispensable realizar un estudio de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y la autoría y participación en el ámbito societario. Igualmente había que reflexionar sobre la adopción de programas de cumplimiento normativo que limiten y controlen los riesgos de estrategias relacionadas con la ingeniería fiscal ante el profundo deterioro que puede suponer a la reputación corporativa una acusación de fraude fiscal.

Para el desarrollo de este análisis práctico se han recopilado un gran número de resoluciones judiciales relativas a las distintas modalidades del delito fiscal *-cesión de derechos de imagen de deportistas, supuestos relacionados con residencia fiscal, con paraísos fiscales, o con la facturación de servicios a través de sociedades instrumentales, entre otros-*. Esto ha supuesto una labor compleja que considerábamos imprescindible para entender el delito fiscal en el presente, y para aportar elementos analizados en la parte teórica que nos permitieran llegar a conclusiones aplicables a otros supuestos en el futuro.

El delito fiscal reúne dos normativas distintas, penal y administrativa. Eso hace que la definición de cada uno de sus elementos no sea una labor sencilla, pues tanto la doctrina como la jurisprudencia han ido puliendo y dando sentido a los requisitos típicos desde ópticas dispares.

Por ello, antes de finalizar esta introducción nos gustaría traer a este trabajo, por lo gráfico y conciso de la afirmación, una frase del *comunicado* que emitió el futbolista *Cristiano Ronaldo*, el 31 de julio de 2017 tras su declaración en sede judicial por la acusación de delito fiscal¹:

"La Hacienda española conoce en detalle todos mis ingresos, porque se los hemos entregado; jamás he ocultado nada, ni he tenido intención de evadir impuestos".

En esta afirmación se encuentran algunos de los elementos que servirán para *abrir o cerrar* la puerta a la comisión de un delito fiscal: ocultación, intención de evadir y conocimiento de los datos por la Hacienda Pública. Pese a que ninguno de estos conceptos se encuentran expresamente en la redacción del art. 305 CP, son y deben ser -a nuestro juicio-, el corazón y el alma de la construcción penal del delito fiscal.

¹ <https://www.europapress.es/economia/noticia-posible-delito-fiscal-cristiano-ronaldo-podria-costarle-siete-anos-prision-28-millones-multa-20170806102959.html>.

METODOLOGÍA Y ESTRUCTURA

Para llevar a cabo los objetivos propuestos se requería realizar un trabajo importante de búsqueda bibliográfica. Mediante los recursos de la Universidad de Granada, tanto los propios de la Facultad de Derecho como los de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, se obtuvo parte de la bibliografía necesaria para llevar a cabo la presente investigación, lo que pudo complementarse acudiendo a otras Universidades para conseguir el material necesario. La necesidad de clasificación de la bibliografía se realizó con bases de datos propias creadas al efecto para poder manejar la gran cantidad de referencias utilizadas.

En cuanto a la bibliografía, esta venía referida a monografías de este delito, a manuales de Derecho Penal de la parte general y de la parte especial. Igualmente se han utilizado todo tipo de revistas jurídicas, pues muchas de ellas analizan aspectos muy concretos sobre determinadas materias que debían de incluirse en la presente tesis.

En cuanto a los recursos electrónicos la Universidad de Granada pone a disposición todas las bases de datos necesarias (*Aranzadi, El Derecho, V-Lex, Ciss, Tirant on line, o La Ley digital*), las cuales han sido utilizadas para realizar amplias búsquedas bibliográficas y de jurisprudencia. En lo referente a este análisis jurisprudencial, se ha realizado sobre todas y cada una de las materias tratadas. De la misma forma no se ha referido sólo la que emana del Tribunal Supremo, sino también la de Audiencias Provinciales y Juzgados de lo Penal. Mediante este estudio se han trazado las distintas líneas que sigue la jurisprudencia respecto a cada uno de los elementos del delito, plasmando tanto la posición mayoritaria como otras líneas interpretativas con menor presencia en nuestros Tribunales.

La estructura de la tesis se plantea en distintas partes y capítulos. Así, en la *primera parte* se introduce en el objeto de estudio. De esta forma se analiza tanto la ubicación sistemática y su recorrido histórico como las teorías existentes sobre el bien jurídico del delito fiscal (Capítulos I y II). Más adelante, se realiza un estudio del tipo objetivo donde la importancia e influencia del verbo "defraudar" ocupará nuestra atención (Capítulo III). La indeterminación de dicho verbo obliga a que se analicen las

distintas interpretaciones y teorías que del mismo pueden realizarse. De la misma forma se observarán las modalidades típicas penales: *la elusión de distintos conceptos tributarios, la obtención indebida de devoluciones, y el disfrute de beneficios fiscales de la misma forma* (Capítulo IV).

La estructura sigue un orden lógico con un evidente sentido práctico en los siguientes capítulos, donde se detallan los distintos supuestos de acción y de omisión, relativos a la presentación de la *declaración tributaria* y al *pago de la cuota*, especificando cuándo y en qué condiciones constituirá delito fiscal cada una de esas modalidades, y cuándo la conducta será atípica. (Capítulo V).

A continuación, y por ser conceptos estrechamente vinculados, se presta interés en detallar la naturaleza del delito fiscal como delito de resultado, a examinar el concepto de la cuota defraudada y a estudiar cómo se realiza el cálculo de la misma (Capítulo VI).

Uno de los objetivos que perseguíamos era acercar el estudio del delito fiscal a la vertiente societaria y empresarial. Por ello desde esa perspectiva se estudiará el concepto de ingeniería fiscal, muy ligado a grandes corporaciones, y se profundizará en la necesidad de adoptar modelos basados en cumplimiento normativo y ética empresarial, que minimicen los riesgos que tendrá la comisión de infracciones y delitos para la propia empresa. Igualmente se observarán algunos de los negocios jurídicos que pueden realizarse bajo aquella estrategia fiscal, tratando de delimitar con precisión cada uno de ellos, y analizando, en su caso, las consecuencias administrativas y penales de los mismos. (Capítulo VII).

Dada la íntima relación que tiene esta figura con otros delitos, la tributación de las ganancias ilícitas merecerá nuestra atención en el capítulo VIII, donde se exponen las distintas teorías al respecto en relación a posibles concursos de normas o de delitos entre el delito fuente y el delito contra la Hacienda Pública.

En el delito fiscal -y en general en los delitos de naturaleza económica-, la parte subjetiva del delito posee una especial trascendencia. Ello obliga a analizar los elementos del tipo subjetivo, donde se observará tanto la figura del dolo (Capítulo IX) como el conocimiento exigible al sujeto respecto de los elementos del delito fiscal. Como contraposición a lo anterior, el error penal será igualmente objeto de estudio, al igual que los casos de ignorancia deliberada tan alegada en los procedimientos por

delito fiscal (Capítulo X). Ante la inexistencia expresa de elemento subjetivo del tipo en el delito fiscal, se tratará de analizar si, realmente, el art. 305 CP requiere o no, alguna motivación especial distinta del dolo. (Capítulo XI).

Estrechamente relacionado con la autoría y participación se encuentra el establecer la naturaleza del delito fiscal, bien como delito común, o bien como delito especial. Igualmente, se estudiará su catalogación como delito de infracción del deber (Capítulo XII). Por ello, una vez establecido lo anterior, se introducirá el estudio que se llevará a cabo respecto de la autoría y participación y sus distintas categorías en el delito fiscal. (Capítulo XIII) Y es que, pueden coexistir distintas figuras que merecerán nuestra atención y estudio: *la autoría en el ámbito empresarial, la figura de los asesores fiscales, o los supuestos de testaferros de personas físicas o jurídicas*, entre otros (Capítulo XIV).

La relación del delito fiscal con otros delitos es muy estrecha. Falsedades documentales de modelos tributarios, de facturas, estafas, alzamientos de bienes o blanqueo de capitales, son alguno de los delitos que, de una forma u otra, se pueden encontrar vinculados al fraude fiscal. Por ello, las relaciones concursales (Capítulo XV) merecerá un estudio pormenorizado.

Como decíamos más arriba, la vertiente empresarial, relacionada con las personas jurídicas se presentaba como uno de nuestros mayores intereses de estudio. Por ello, en la *sexta parte* de la tesis se observará la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el delito fiscal, donde desde un punto de vista general se hará una referencia a los modelos de imputación, o, a las personas físicas y jurídicas susceptibles de incardinarse en al art. 31 bis CP. Desde un punto de vista específico, se analizarán varios supuestos de responsabilidad penal de las personas jurídicas en el delito fiscal y las modalidades de comisión más habituales (Capítulo XVI).

La parte final, y séptima parte, queremos destacarla, puesto que consideramos que por su importancia práctica merece una atención especial. En ese capítulo XVII se estudiará una amplia tipología de casos relacionados con el delito fiscal. En este sentido, nos referiremos a los supuestos relativos al *mundo del futbol*, donde hay un gran número de procedimientos judiciales por delito fiscal en los que futbolistas profesionales, entrenadores, representantes e incluso, clubes, han sido objeto de condena por delito fiscal. De la misma forma se analizarán determinadas

defraudaciones relacionadas con los *paraísos fiscales*, así como otros casos vinculados a la *residencia fiscal*, tan utilizado no sólo por personas físicas con relevancia pública (deportistas, artistas, etc.), como por personas jurídicas. Se analizarán modalidades defraudatorias que afectan al sistema tributario de los países de la *Unión Europea*, y se tratará de estudiar el carácter penal o administrativo de la *facturación a través de sociedades profesionales*, como estrategia muy utilizada por determinadas profesiones liberales,² copando paginas de prensa numerosos casos de periodistas, escritores o artistas.

² En procedimientos penales y contencioso-administrativo, encontramos abogados, arquitectos, artistas, escritores, presentadores de televisión, políticos, o toreros.

PRIMERA PARTE UBICACIÓN SISTEMÁTICA Y BIEN JURÍDICO PROTEGIDO DEL DELITO FISCAL

CAPÍTULO I UBICACIÓN SISTEMÁTICA

La ubicación sistemática del delito fiscal y de las distintas figuras que lo han precedido, ha sido muy diversa a lo largo de su historia. Esa variabilidad en cuanto a su localización dentro de la legislación, ha condicionado la forma en la que se han interpretado todas las figuras relativas a la evasión de impuestos desde el punto de vista penal.

Así, comenzando en el Código Penal de 1822, encontramos los siguientes tipos relativos a lo que hoy pudiera denominarse defraudación fiscal:

Art. 573. "El que contraviniendo a la obligación que todos los españoles, sin distinción alguna, tienen de contribuir para las necesidades del Estado en proporción de sus haberes, se negare a pagar la cuota que en el reparto de contribuciones públicas le hubiese tocado, después de apurados todos los trámites legales para rectificarla, ó no queriendo usar de ellos..."

Art. 574. "El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente..."

Ambos preceptos se encontraban ubicados en el capítulo único del título VIII denominado, "*de los que rehúsan al Estado los servicios que le deben*", dentro de la Parte I del Código Penal "*de los delitos contra la sociedad*".

Casi treinta años más tarde, el Código Penal de 1848 y su reforma de 1850 no tipificaron el fraude a la Hacienda Pública. No fue hasta el Código Penal de 1870,³ y dentro del Capítulo VI denominado, *"la ocultación fraudulenta de bienes o de industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncias falsas"* donde se introducía una de las figuras relativas al fraude fiscal con más tradición histórica en nuestro país: la ocultación fraudulenta de bienes o de industria. Se iniciaba así una tradición, un tanto tortuosa respecto a la ubicación de estas figuras, puesto que se incardinaban dentro del Título dedicado a las falsedades⁴.

Esta situación fue mantenida en el Código Penal de 1928. Así, en su título IV dedicado igualmente a las falsedades, se encontraba el artículo 390, permaneciendo aquella institución a la que nos referíamos más arriba.

En el Código Penal de 1944⁵ la figura mantuvo su ubicación entre las falsedades⁶. Ciertamente es que contó con una ligera alteración, puesto que pasó a estar tipificado en el art. 319, dentro del capítulo VI, *"de la ocultación fraudulenta de bienes o de industria."*

En este sentido resultaba curioso para la doctrina, que en la modificación de 1944 emigraron de dicho título falsario los delitos de acusación y denuncia falsas y el falso testimonio, hacia el específico y nuevo título IV, *"delitos contra la Administración de Justicia"*⁷. No así el art. 319, que, como decíamos, se mantuvo dentro de las conductas falsarias.

³ Vid. redacción del artículo 331 del Código Penal de 1870: *"El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta debiere satisfacer, incurrirá en una multa de..."*. Idéntica redacción salvo por la cuantía de la multa, mantenida hasta 1977 en distintos artículos, regulándose en el artículo 319 desde la reforma de 1944.

⁴ Código Penal de 1870, Título V, *"de las falsedades"*.

⁵ Decreto de 23 de diciembre de 1944, por el que se aprueba y promulga el Código Penal, texto refundido de 1944, según la autorización otorgada por la Ley de 19 de julio de 1944.

⁶ Modificación al Título III *"de las Falsedades"*.

⁷ En palabras de RODRIGUEZ MOURULLO: *"...lo que se protegía en el antiguo artículo 319 no era tanto la fe pública como el Erario Público, y que si el citado precepto no emigró del capítulo VI del título de las falsedades como sus vecinos de antaño la acusación y denuncia falsas y el falso testimonio, fue sencillamente porque a falta de un título de delitos contra la economía pública, el legislador no encontró otro lugar más apropiado a donde trasladarlo"*. Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, RDP, 1983, p.255.

Años más tarde, mediante la *Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal*, suceden dos hechos de gran relevancia. En primer lugar, mediante aquella Ley se creó un capítulo concreto denominado, "*del delito fiscal*"⁸. Esta circunstancia, y pese a que aún permanecía dentro del título dedicado a *las falsedades*, reconocía de algún modo la particularidad concreta de esa figura como tal. Pero en segundo lugar, el art. 319 de la Ley de 1977 si por algo fue trascendente fue por presentar el delito fiscal con la misma estructura que hoy en día lo conocemos.

En este sentido el art. 319 supuso el fin de la *ocultación con propósito de elusión*, y el inicio de la *defraudación* mediante varias *modalidades típicas*.

A colación de la ubicación del precepto, hay que decir que, si el hecho de que el antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria estuviese incardinado entre las falsedades no gozó del respaldo de la doctrina,⁹ la circunstancia de que el nuevo delito fiscal de 1977 se mantuviera en ese título tuvo un mayor rechazo aún¹⁰.

En este sentido, por la doctrina se reclamaba una solución similar a la que habían tenido los delitos de acusación y denuncia falsas y el falso testimonio, es decir,

⁸ Capítulo VI del Título III, del Libro II.

⁹ Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.254: "*La opinión dominante insistió en que la conducta de ocultación que se describió en el art. 319 antes de la Ley 50/1977, no era suficiente para justificar la inclusión de este precepto en el título de las Falsedades...*". Vid. LANDROVE DIAZ, "Las infracciones tributarias", *ADPCP*, 1971, pp.94, 97 con cita a GROIZARD, quien realizaba una crítica a dicha ubicación sistemática en base a que "*el simple hecho de ocultar el todo o parte de los bienes o el oficio o la industria que se ejerce, no puede ser correctamente estimado como un ataque a la fe pública, sino a la economía nacional o a la Administración del Estado*"...a lo que el autor añadía, "*que las fundadas críticas que a su redacción y colocación sistemática se han hecho, se comprende en mayor grado la realidad de su inaplicación en la vida jurídica nacional.*"

¹⁰ En este sentido, BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", *RFDUCM*, nº 56, 1979, p.83: "*La incorporación del delito fiscal en el capítulo referente a las falsedades no fue ni es un acierto de técnica legislativa*" MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, pp.201- 202: "*La pervivencia de este delito, enclavado en el título falsario, es a nuestro juicio inexplicable*"... "*Por lo que respecta al primero de ellos [añadimos, ocultación fraudulenta de bienes], cabía aducir que el eje central del tipo venía configurado por el acto falsario de ocultación de los bienes o de la industria, en tanto que la defraudación iba referida únicamente al ánimo del sujeto activo. Por el contrario, en el delito fiscal se da justamente una inversión de términos: la figura gira ahora claramente en torno a la defraudación, al venir dado el núcleo del tipo del verbo "defraudar"; paralelamente, la conducta típica se ve despojada de cualquier acción mendaz, al no requerirse para su realización falsedad alguna*". FERNANDEZ CUEVAS, en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, 1977, p.301: "*... es más dudoso el enclavamiento en un Título dedicado a las falsedades (como de antiguo puso de relieve la doctrina, en relación con la redacción primera del precepto), en el que el bien genéricamente protegido es la fe pública. Por otro lado, el delito puede cometerse sin que exista falsedad, sino como una desobediencia, cuando se lleve a cabo mediante "negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria*". MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, "Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español", *CrT*, 1985: "*Se siguió criticando la colocación del capítulo y precepto dentro del título dedicado a las falsedades y con mayor motivo aun que el texto precedente...*".

un título propio donde poder insertar el delito fiscal fuera de las conductas falsarias¹¹.

La falta de conciencia social relativa a la incriminación penal de la evasión fiscal, la indecisión del legislador, y la escasa aplicación de esta figura en nuestros Tribunales, pudieron ser algunas de las razones por las cuales se tardó tanto tiempo en la creación de un Título propio que agrupara estas conductas.

No será hasta la *Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril*¹², cuando tal y como reclamaba la doctrina más especializada, se modificará aquella ubicación, disponiendo que el título VI del libro II del Código Penal tuviera la rúbrica "*Delitos contra la Hacienda Pública*", el cual comprenderá, en un capítulo único, y entre otros preceptos, el art. 349 relativo al delito de defraudación fiscal.

Posteriormente, mediante *Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio*¹³ se retoca el Título VI, bajo la nueva denominación "*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*", el cual mantuvo, entre otros, el delito de defraudación fiscal en su artículo 349 CP.

Finalmente, la *Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, introducirá en su título XIV, con la misma denominación que el anterior, el artículo 305. Es ahí donde el delito fiscal ha mantenido su ubicación en las sucesivas reformas que ha tenido hasta llegar a la actual redacción por *Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre*¹⁴.

La ubicación en el título XIV de *los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, tiene como motivo la determinación del propio bien jurídico del delito fiscal. Así, la protección no sólo del patrimonio de las Haciendas Públicas, sino también del propio sistema recaudatorio, basado en la obligación de que todos los

¹¹ Así opinaba, MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.215: "...a la vista del bien jurídico protegido, cabe afirmar que, de optar por la inserción de esta tipicidad en el Código Penal, el lugar idóneo sería un título relativo a los delitos contra la economía nacional, orden económico o similar". En el mismo sentido, BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", *RFDUCM*, nº 56, 1979, p.83: "...el legislador ha mantenido este delito entre las falsedades, en lugar de crear un capítulo especial de delitos contra el orden socioeconómico...".

¹² *Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública*.

¹³ *Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*.

¹⁴ *Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica 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*.

ciudadanos contribuyan *al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica* (art. 31.1 CE), hace que este delito no sea un tipo de contenido meramente patrimonial entre particulares, sino un delito de naturaleza socio-económica¹⁵ que afecta a la función que debe de cumplir la Hacienda Pública.

¹⁵ En este sentido, DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1995, p.23.

CAPÍTULO II

BIEN JURÍDICO

1. BIEN JURIDICO PROTEGIDO EN EL DELITO FISCAL

El Derecho Penal únicamente interviene ante los ataques más graves contra la convivencia pacífica de la comunidad¹⁶. Surge en este sentido la función de protección del Derecho Penal, cuya misión es defender y amparar determinados bienes jurídicos¹⁷. En este sentido, para que exista delito, es necesaria una ofensa a un bien o valor tutelado por el Derecho¹⁸.

A este respecto, se dice que un bien jurídico es aquel bien o valor considerado por la norma penal, merecedor de protección jurídica en atención a su lesión o puesta en peligro¹⁹. Son, por tanto, presupuestos que la persona necesita para su autorrealización y desarrollo de su personalidad en la vida social²⁰.

La determinación de estos bienes jurídicos, es decir, de los intereses que debe tutelar la Ley Penal, emanan de la propia realidad social,²¹ y son aquellos en los que la mayoría de la población siente la necesidad de que se protejan²².

Estos bienes jurídicos pueden ser individuales o colectivos, y su determinación por parte del legislador está sometida no sólo a las necesidades sociales concretas, sino también a las concepciones morales dominantes²³ variables a lo largo de la historia.

¹⁶ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2000, pp.64-65.

¹⁷ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2000, p.65.

¹⁸ Esto es lo que se ha denominado como principio de ofensividad, según razona, POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal, PG, II*, 2016, pp.154-155. En relación al principio de ofensividad, ORTS BERENGUER/ GONZÁLEZ CUSSAC, *Compendio de Derecho Penal, PG*, 2017, pp.152-153.

¹⁹ Cfr. POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal, PG, II*, 2016, p.155. Sobre la evolución de la concepción del bien jurídico en la doctrina penal alemana, op. cit. pp.156 y ss.

²⁰ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2000, p.65.

²¹ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.196.

²² Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.68.

Dentro de las funciones que el bien jurídico está llamado a cumplir, destaca la tarea interpretativa de las normas penales. Así, la determinación del alcance de un tipo concreto debe ser coherente con el bien jurídico protegido por la norma²⁴. En este sentido, mediante esta función de interpretación se ayuda a definir los caracteres de un tipo penal concreto, puesto que el fin último de la norma no es otro que la protección de aquel bien jurídico.

Centrándonos ahora en el delito de defraudación fiscal, diremos que la determinación del bien jurídico protegido no es una cuestión pacífica en la doctrina penalista²⁵. Así, a grandes rasgos, existen dos posiciones contrapuestas, una de contenido *patrimonial* y otra de de tipo *funcional*, que han ido modulando sus argumentaciones hacia posturas más moderadas, donde ambas tesis comparten caracteres comunes²⁶.

²³ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2000, p.66.

²⁴ Cfr. ZUGALDÍA, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.201. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.134, alude a las funciones que cumple el bien jurídico, como función sistemática, función de guía de interpretación, y función de criterio de medición de pena. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Curso de Derecho Penal, PG*, 2011, pp.210-211 en relación a las funciones que cumple el bien jurídico: "El bien jurídico se conforma como una guía material de inestimable valor a la hora de interpretar el tipo. Aporta el criterio adecuado, no sólo para ponderar la gravedad del comportamiento, considerándose los más graves aquellos que afectan a bienes jurídicos individuales y los menos los que lo hacen a bienes jurídicos de carácter institucional, sino además permite formar grupos de tipos en atención al contenido de cada uno de ellos."

²⁵ Así lo entiende AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (coord.), *Estudios Penales*, 2004, p.104: "Sigo convencido de que aún no se ha perfilado con la suficiente claridad cuál sea el bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública hasta el punto de pervivir en la opinión científica y jurisprudencial opiniones muy dispares".

²⁶ Así, por ejemplo, MORILLAS CUEVA (coord.), *Sistema de Derecho Penal Español, PE*, 2011, p.649. "El bien jurídico protegido es la Hacienda Pública... pero no desde la perspectiva exclusivamente patrimonial sino del interés del Estado y de la propia Hacienda Pública de que la carga tributaria se realice con los modos fijados en la ley; se protege, en consecuencia, el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público." Sobre a la moderación de las posturas doctrinales, FERRÉ OLIVÉ, "El bien jurídico protegido en los delitos tributarios", *RP*, 2014, p.95. Así, FERRÉ OLIVÉ aprecia una dicotomía aparente, pues la mayor parte de los autores que se han ocupado del estudio del bien jurídico en el delito de defraudación tributaria han ido migrando hacia posiciones eclécticas.

1.1. Teoría del bien jurídico patrimonial. Extensión a otros bienes jurídicos mediatos

Para esta corriente, el bien jurídico protegido en el delito fiscal es principalmente el patrimonio de las Haciendas Públicas²⁷. En este sentido, lejos de ser una interpretación estrictamente patrimonial, encontramos que la mayor parte de los autores posicionados en esta teoría no descartan otros objetos de protección en segundo plano²⁸.

Así, de acuerdo con estos últimos existiría un bien jurídico inmediato-patrimonial y otro, mediato- inmaterial, integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir²⁹.

²⁷ Cfr. RODRÍGUEZ DEVESA/ SERRANO GÓMEZ, *Derecho Penal Español, PE*, 1995, p.577: "el bien jurídico protegido son los intereses patrimoniales del Estado, Comunidades Autónomas, forales y Entidades locales". MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.283: "El bien jurídico inmediatamente protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en la recaudación tributaria". Se trata por tanto de proteger el erario público cuya vulneración ha de ser captada por el dolo del autor, *Vid.* en ese sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. (2013): *Derecho Penal económico y de la empresa*, Tirant lo blanch, p.283. DEL POZO LÓPEZ/ARNAU ZOROA, en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, 1977, p.414: "...Y concretamente, el derecho de crédito por tributos de las Haciendas...".

²⁸ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (coord.), *Estudios Penales*, 2004, p.105: "El bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública que se concreta en el de la efectiva, completa y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo y cuándo realizar el pago o ingresos esperados". BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.45: Es "el patrimonio de las Hacienda Públicas el bien jurídico directamente protegido por la ley y lesionado por el delito" admitiendo los autores otros objetos de protección en segundo plano. Como por ejemplo la función tributaria-recaudadora... siendo el patrimonio de las Haciendas Públicas el bien jurídico directamente protegido por la ley y lesionado por el delito... el delito fiscal no sólo entraña una disminución del valor económico en el Erario Público, sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una política económica social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la Renta Nacional, etc." De acuerdo con la anterior postura, se posiciona RUIZ VADILLO, E., en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias*, 1988, p.60, para quien el bien jurídico protegido en el delito fiscal sería un patrimonio "cualificado" afectando también la lesión patrimonial a la "política económica y social." En este sentido también se ha posicionado la jurisprudencia penal, entre otras, en la STS 1337/2002, de 26 de octubre de 2002: "...siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria". Mismo criterio en la STS 1940/2000, de 18 de diciembre de 2000, y en STS 774/2005, de 2 de junio de 2005. La STS 2069/2002, de 5 de diciembre de 2002: "El bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria (STS núm. 1940/2000, de 18 de diciembre)". También la STS 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005. STS nº 209/2019, de 22 de abril de 2019: "el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria es el bien jurídico protegido".

²⁹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa, PE*, 4ªed, 2013, pp.656-658, quien entiende que: "adoptando la tesis patrimonialista, puede, pues, partirse de la base que el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, pero siempre que se reconozca que ese bien se concreta en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios y, más precisamente aún, en la fase de liquidación de tributos"... "este es, por tanto, el bien jurídico inmediatamente tutelado en sentido técnico"[...] evidentemente ello no significa desconocer la existencia de un bien jurídico mediato o inmaterial, que es el bien jurídico representado y que vendría integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir...".

Analizada esta última corriente de una manera estricta, hay que decir ha ido virando desde posiciones patrimoniales hacia una posición más funcional del bien jurídico. Esto hace muy difícil su diferenciación, por lo que estas últimas teorías han sido catalogada como posiciones intermedias.

1.2. Teorías funcionales del bien jurídico

La denominada tesis de orientación funcional³⁰ defiende un bien jurídico dinámico³¹ o instrumental³². Lejos de aludir a un concepto patrimonial o económico, desde esta teoría se identificaría el bien jurídico del delito fiscal con la actividad tributaria del Estado, en concreto con la función recaudadora de tributos³³.

MORALES PRATS en QUINTERO OLIVARES (dir.), *Comentarios a la parte especial*, 2011, p.1044: "Puede sostenerse pues el bien jurídico tutelado art. 305 es [...] el patrimonio de la Hacienda Pública en su faceta de recaudación tributaria (en este sentido Martínez Pérez)". APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.39: "... el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública a través de cuya protección se tutela el orden económico establecido".

³⁰ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, "El bien jurídico protegido en los delitos tributarios", *RP*, 2014, p.94, quien atribuye, a PEREZ ROYO la introducción de esta tesis. Vid. en este sentido, PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, pp.57, 58, 78: "En los delitos contra la Hacienda Pública podemos distinguir un bien jurídico genérico, común a todas las figuras[...] se trataría de la protección a la Hacienda Pública...", siendo el "objeto específico de protección penal en el art. 349 CP la recaudación correspondiente a cada una de las figuras que integran el sistema tributario, pero sólo en cuanto resulte afectada por la violación de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria.". En el mismo sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, p.654, quien atribuye el mérito de PÉREZ ROYO el haber formulado por primera vez la tesis funcional.

³¹ Cf. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", *TRD*, 1995, p.73: "en el fraude fiscal... se tutela la Hacienda Pública, pero no entendida como algo estático sino dinámico, valorado, como sistema de ingresos y realización del gasto público. Es decir, se protege no sólo el patrimonio de titularidad estatal, sino que estamos ante un bien jurídico difundido, del que somos titulares todos los miembros de la comunidad." Anteriormente, ya se refería por parte del mismo, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, quien sobre el bien jurídico decía: "...la Hacienda Pública en sentido funcional y dinámico". Mismo criterio, DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1995, p.23: "...en cuanto al bien jurídico protegido que se encuentra en la Hacienda Pública entendida no como un conjunto estático de bienes pertenecientes a las distintas entidades públicas, sino como actividad dinámica dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales, lo que requiere el que todos cumplamos con el deber de contribución de acuerdo con la capacidad económica de cada uno...".

³² Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español*, PE, 2015, p.843: "Estamos ante un bien jurídico puramente instrumental, pero de imprescindible utilidad en la sociedad moderna: la capacidad recaudatoria de las Haciendas Públicas...".

³³ Así, GRACIA MARTÍN, "La configuración del tipo objetivo en el delito de evasión fiscal", *REDF*, 1988, p.278: "El bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria [...] lo defino, en este sentido como la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria d acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual". En el mismo sentido, MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PE, 2013, p.964: "En los tipos delictivos que afectan directamente a la Hacienda Pública el bien jurídico protegido es la funcionalidad de la misma, tanto en su vertiente de ingreso público, como en la de gasto público (art. 31.1 y .2 CE) [...] El fraude fiscal propiamente

Esta concepción del bien jurídico tiene especial relación con el at. 31 CE, el cual reza:

1. 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.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

Como decíamos al hablar de la teoría patrimonialista, la tesis funcional ha tornado hacia posturas moderadas. Así, lejos de ser una postura uniforme, en ella se englobarían autores que, partiendo de un bien jurídico funcional y no estrictamente patrimonial, argumentan tesis que difieren sensiblemente entre sí³⁴.

Así, de acuerdo a esta posición dogmática, se estaría protegiendo el interés público recaudatorio,³⁵ y la correcta redistribución de lo recaudado³⁶ mediante el reparto de la carga tributaria según la Ley de cada tributo³⁷. Se preservaría el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario³⁸.

*dicho (art 305) en el que el ataque a la Hacienda Pública se refleja en la lesión tributaria correspondiente a cada una de las figuras tributarias que integran el sistema." De acuerdo con esta interpretación de MUÑOZ CONDE se expresa CORDOBA RODA, "Prescripción y delitos contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, 1999, p.3. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.64: "El bien jurídico protegido no es el Erario Público, sino como pone de manifiesto FERRÉ OLIVÉ, la Hacienda Pública, entendida en su sentido dinámico como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público". BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal*, PE, 2012, p.17: "En una primera aproximación, podría decirse que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública... no obstante, si se profundiza [...] deberá destacarse el aspecto socioeconómico del bien jurídico protegido: el interés de la Hacienda Pública en la completa recaudación de tributos." MORILLAS CUEVA (coord.), *Sistema de Derecho Penal Español*, PE, 2011, p.649. Interpretación seguida por la jurisprudencia penal en STS 952/2006, de 6 de octubre de 2006: "Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas." También en STS 1629/2001, de 10 de octubre de 2001: "en la teoría del derecho penal fiscal[...]se afirma que se contempla como bien jurídico, en consonancia con la jurisprudencia y la teoría dominante, la recaudación completa de los impuestos particulares".*

³⁴ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, p.654.

³⁵ Cfr. LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.21: "... siendo por tanto el bien jurídico protegido por el precepto no tanto el patrimonio del Estado[...] afectado indirectamente, sino la perturbación que las conductas típicas provocan en la actividad recaudatoria."

³⁶ Cfr. SUAREZ GONZALEZ, en, COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNANDEZ (coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, XVIII, 1997, p.104, quien defiende que el bien jurídico lo constituye "la función que tiene asignada el tributo."

³⁷ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 2012, p.464.

³⁸ Cfr. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.24. En el mismo sentido, se expresa la STS 89/2019, de 19 de febrero de 2019: "El hecho de que finalmente la Agencia Tributaria no resultara efectivamente perjudicada no excluye el delito pues, como hemos visto, el acusado con su acción puso en peligro el bien jurídico protegido por este delito (-interés económico de la Hacienda Pública o los principios de solidaridad tributaria-)." En este sentido también la STS 643/2005, de 19 de mayo de 2005: "Cualquier fraude tributario supone un grave

En este sentido, y como administrador de los fondos públicos, el Estado se constituye como el garante de su gestión,³⁹ por lo que esa función debe ser protegida por el Derecho Penal.

1.3. ¿Es el delito fiscal un delito de naturaleza patrimonial?

Tanto la ubicación sistemática del delito fiscal, como la determinación del bien jurídico gravitan sobre un concepto previo. ¿Es el delito fiscal un delito patrimonial?

Tal y como nos hemos referido anteriormente, el delito fiscal hasta 1985, estuvo ubicado dentro de las *falsedades* y alejado de cualquier tipo de contenido exclusivamente patrimonial o socioeconómico. Desde ese momento, y tras su introducción en el título de los "Delitos contra la Hacienda Pública", se mantuvo su separación de los estrictamente patrimoniales⁴⁰. Por tanto, se afianzaba así su carácter particular, relacionado más con la protección de la función que la Hacienda Pública debía cumplir, que con el patrimonio de la misma.

Por ello, atendiendo al bien jurídico protegido, el delito fiscal no puede ser simplemente un delito exclusivamente patrimonial. Y es que, su función es la protección de la actividad recaudatoria de la Hacienda Pública, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas⁴¹. Su actual ubicación sistemática, alejado de los delitos patrimoniales y socioeconómicos, refuerza la idea del bien jurídico funcional del delito fiscal.

atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisibles vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática".

³⁹ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.27.

⁴⁰ Ubicados estos en los "Delitos contra la propiedad", Título XIII, del Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publica el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre.

⁴¹ Vid. STS 952/2006 de 6 octubre de 2006.

SEGUNDA PARTE
CONDUCTA TÍPICA:
PARTE OBJETIVA DEL TIPO

CAPÍTULO III
IMPORTANCIA E INFLUENCIA
DEL TÉRMINO "DEFRAUDAR"
EN EL DELITO FISCAL

1. DE OCULTAR A DEFRAUDAR. ALGUNOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS REFERENTES AL VERBO NUCLEAR EN EL DELITO FISCAL

Desde el artículo 319 de la *Ley 50/1977*⁴² hasta la actualidad, el legislador penal ha optado por el término "defraudar" como verbo nuclear de los distintos tipos que han regulado el delito fiscal.

Haciendo un inciso, como decíamos más arriba, si por algo fue importante la Ley de 1977, fue por la creación de la figura del delito de defraudación fiscal, y por la introducción de una nueva estructura típica. Esta configuración, mantenida hasta la actualidad, se divide, *a grosso modo*, en un verbo nuclear -defraudar-, y varias modalidades típicas. Dada la relevancia del verbo "defraudar" en este delito, merece un análisis con detenimiento, puesto que de su interpretación dependerá la propia concepción y alcance de la figura penal en general.

⁴² *Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.*

Volviendo a la exposición histórica, cierto es que en general, el concepto de "defraudación" ha admitido una pluralidad de sentidos en la legislación penal a lo largo de la historia⁴³. Uno de ellos, aunque no el único, ha sido el otorgado al delito fiscal.

Hay que precisar, que a pesar de la permanencia que ese verbo -defraudar-, ha tenido en el delito de defraudación fiscal, no ha sido el único verbo que el legislador ha escogido a lo largo de la historia para tipificar la evasión fiscal desde el punto de vista penal. Y es que antes de 1977 el protagonismo lo ocupaba no el verbo "defraudar", sino el verbo "ocultar".

Así sucedió en el más cercano en el tiempo "*delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria*"⁴⁴. En dicha norma el legislador optaba por el concepto de "ocultación" como el verbo que iba a definir y a dar sentido a la conducta típica⁴⁵:

"El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta debiere satisfacer, incurrirá en una multa de...".

Algo similar ocurría anteriormente en el Código Penal de 1822. En este caso, al igual que en el anterior, era el verbo "ocultar" uno de los modos escogidos por el legislador para tipificar esta conducta, cuya redacción en su artículo 574, era:

"El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado u ocultado para disminuir aquella."

⁴³ En ese sentido opinaba GRACIA MARTÍN, "La configuración del tipo objetivo en el delito de evasión fiscal", *REDF*, 1988, p.273.

⁴⁴ *Vid.* redacción del artículo 331 del Código Penal de 1870: "*El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta debiere satisfacer, incurrirá en una multa de...*". Idéntica redacción salvo por la cuantía de la multa, mantenida hasta 1977 en distintos artículos, regulándose en el artículo 319 desde la reforma de 1944. Para mayores, referencias históricas, VELASCO CANO, F. en ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.73 y ss.

⁴⁵ Delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria que por este, o por otro motivo, no tuvo el éxito deseado. Así lo indicaba la jurisprudencia: "*Precepto que es cierto que rara vez se aplicó, habiéndolo estimado totalmente inoperante diversas Memorias de la Fiscalía del Tribunal Supremo*", tal y como indica la propia STS 12 de mayo de 1986.

En resumidas cuentas, las figuras penales que han regulado la evasión fiscal, han oscilado entre los verbos "ocultar" y "defraudar" como verbos rectores de la propia conducta típica.

Y esa dualidad sigue vigente a día de hoy. Pues aunque "defraudar", sea el que desde 1977 constituye el verbo rector del delito fiscal, la corriente doctrinal y jurisprudencial mayoritaria entiende que en el delito fiscal "defraudar" significa *impedir la determinación o cuantificación de la deuda por parte de la Administración Tributaria*, mediante una conducta de "ocultación".

1.1. Distintas estructuras típicas mediante el uso de elementos objetivos y subjetivos en las figuras que han tipificado el fraude fiscal

Queremos señalar un aspecto que consideramos importante desde el punto de vista estructural, en lo referente a los preceptos que, históricamente, han regulado el fraude fiscal.

Así, en el artículo 574 del Código Penal de 1822, el legislador eligió la siguiente configuración:

"El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades...".

Como puede observarse en la propia literalidad de ese precepto, la norma deja claro que el sujeto debía de cometer un fraude con el fin de no pagar los tributos a los que estaría obligado. Y eso, mediante una conducta de ocultación o disminución maliciosa. En este sentido, bajo este tipo se precisaban los siguientes elementos: *cometer un fraude mediante una ocultación o disminución maliciosa*.

Sin embargo, en el "*delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria*", más cercano en el tiempo, la estructura del tipo era distinta:

"El que ocultare.... con el propósito de eludir el pago de los impuestos...".

El legislador prefirió aquí una descripción del supuesto de hecho mediante una conducta de ocultación a la que añadió un elemento subjetivo del injusto,⁴⁶ es decir, una intención especial por parte del sujeto activo del delito⁴⁷.

Y así llegamos a la actualidad,⁴⁸ en el que al menos aparentemente⁴⁹, el legislador se ha decantado por la descripción de la conducta típica sin requerir una intención o motivación especial en el sujeto activo del delito:

“El que, por acción u omisión, defraude...eludiendo...obteniendo indebidamente... o disfrutando...”

Una vez realizada esta referencia histórica a las distintas configuraciones que se han llevado a cabo sobre el fraude fiscal desde el punto de vista penal, hacemos la siguiente pregunta sobre el actual art. 305 CP: ¿Ha escogido el legislador actual una estructura típica similar a la de 1822 sin exigir una especial motivación en el sujeto? O, por el contrario, ¿el actual delito fiscal responde al mismo esquema del delito de ocultación fraudulenta de bienes al exigir un elemento subjetivo del injusto implícito?

Con el planteamiento de estas cuestiones queremos mostrar, en este sentido, que la necesidad o no de un elemento subjetivo en el delito de defraudación fiscal no es algo remoto ni obsoleto. Es un debate que resulta plenamente vigente, y del que se han escrito muchas líneas no sólo por parte de la doctrina sino también de la propia t contemporánea jurisprudencia penal.

Así, en la actualidad la controversia central acerca de este delito lo constituye determinar, desde el punto de vista teórico si el verbo "defraudar" es un elemento de la parte objetiva que da sentido a la conducta típica, o, por el contrario, hace que se

⁴⁶ La doctrina mayoritaria calificaba en el antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes, dicho *propósito de elusión*, como elemento subjetivo. Así, por todos, RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho Penal Español, PE*, 1977, p.900.

⁴⁷ A lo que habría que añadir el requerimiento previo por parte del funcionario competente. Cfr. PÉREZ ROYO, en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, 1977, p.319.

⁴⁸ Redacción del artículo 305 aprobado por la L.O. 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

⁴⁹ Y decimos aparentemente, puesto que como veremos al analizar el tipo subjetivo, existe una corriente doctrinal que entiende que el delito fiscal posee un elemento subjetivo denominado "ánimo de defraudar".

requiera la presencia de un elemento subjetivo del injusto denominado "*ánimo defraudatorio*".

2. DEFRAUDAR: ELEMENTO DEL TIPO SUBJETIVO O DEL TIPO OBJETIVO

Hemos puesto de manifiesto a lo largo del presente trabajo, que al analizar el verbo "defraudar" en el delito fiscal, se requiere, como paso fundamental, determinar su naturaleza y ubicación dentro del tipo. En este sentido, hemos de plantear la siguiente pregunta⁵⁰, ¿pertenece "defraudar" al tipo objetivo o al tipo subjetivo?⁵¹ Es decir, ¿"defraudar" hace que exista un elemento subjetivo del injusto o, por el contrario, requiere desde el punto de vista objetivo una conducta defraudatoria?

Por tanto, sin poder ubicar correctamente el verbo defraudar en la parte objetiva o en la parte subjetiva del tipo⁵², no es posible determinar ni los requisitos de la conducta típica, ni la necesidad o no de un elemento subjetivo del injusto en el delito fiscal.

Que dicha cuestión no es pacífica en la doctrina⁵³ y jurisprudencia⁵⁴ es algo patente y de sobra conocido⁵⁵. Por tanto, el objetivo del presente capítulo será estudiar

⁵⁰ Nos referimos al vigente artículo 305.1 del Código Penal, aprobado por L.O. 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

⁵¹ Cfr. en este sentido, en este mismo trabajo, Capítulo XI. 3.2.1.1. *El verbo "defraudar". ¿Pivota hacia la parte objetiva o hacia la parte subjetiva del tipo?*

⁵² Como indica SÁNCHEZ-OSTIZ, en SILVA SÁNCHEZ (dir.), *El nuevo Código Penal*, 2012, p.473, la jurisprudencia sigue exigiendo un peculiar ánimo de defraudar sin más apoyo legal que la expresión "defraudare", que no lleva consigo un elemento subjetivo adicional. Y añade que modificar dicha situación no es tanto tarea del legislador cuanto de la propia jurisprudencia.

⁵³ Cfr. en este mismo trabajo, Capítulo XI.

⁵⁴ A favor del elemento subjetivo ánimo defraudatorio, se posiciona, entre otras, la STS 2401/1992, de 31 de octubre de 1992: "*En efecto, para la existencia del delito son necesarios los elementos objetivo y subjetivo y, por tanto, es imprescindible el ánimo de defraudar (Sentencia de 28 de junio de 1991)*". En contra del referido ánimo defraudatorio, Vid. STS 290/2018, de 14 de junio de 2018: "*Y en lo concerniente al elemento subjetivo, el dolo propio del delito fiscal exige el conocimiento de la realización del hecho imponible, del deber de pagar a la Hacienda Pública y del incumplimiento de la obligación derivada de ese deber, incumplimiento que ha de obedecer a un acto voluntario del autor del delito. No pareciendo exigibles otros elementos subjetivos cualificadores del dolo básico, como el ánimo de perjudicar o el ánimo de lucro (STS 346/2011, de 05/05), al no*

el verbo "defraudar" como elemento del tipo objetivo, es decir, analizar aquellas conductas que, mediante las modalidades típicas que establece el propio artículo 305, se consideran objetivamente defraudatorias⁵⁶. Posteriormente, en el tipo subjetivo, se examinará el verbo defraudar como posible ánimo o motivación concreta dentro de este delito.

3. IMPORTANCIA, INFLUENCIA E INDETERMINACIÓN DEL TÉRMINO “DEFRAUDAR”. EN EL DELITO FISCAL

3.1. Permanencia y trascendencia del verbo "defraudar"

La primera particularidad del verbo defraudar en el delito fiscal es su permanencia. Como se ha señalado anteriormente, desde 1977 hasta la actualidad, el verbo defraudar ha estado vigente en todas las reformas legales llevadas a cabo en este delito.

imponerlos específicamente la norma penal; exigencia que además resultaría poco compatible con el hecho de que la jurisprudencia admita la comisión del delito mediante dolo eventual (817/2010, de 30-9; 586/2014, de 2-7; 523/2015, de 5-10; y 892/2016, de 25-11, entre otras)".

⁵⁵ Debate que trasciende del puro análisis teórico, y que va en detrimento de la seguridad jurídica. Como ejemplo señalamos la exigencia por parte de un sector jurisprudencial que junto a las conductas omisivas debe de vislumbrarse un ánimo de defraudar en el sujeto. Entre otras que se verán a lo largo del presente trabajo, la STS 801/2008, de 26 de noviembre de 2008: "*En ese mismo sentido se pronuncia la STS de 3 de octubre de 2.003, en la que después de decir que "debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado", recuerda que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible".*

⁵⁶ En este sentido, STS 290/2018, de 14 de junio de 2018: "*El mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido...".*

Otra de las características de dicho verbo en este tipo delictivo es su enorme influencia⁵⁷. Doctrina y jurisprudencia han otorgado una significación vital al mismo, cuya relevancia trasciende de la parte objetiva y llega hasta la parte subjetiva del tipo⁵⁸.

Así, la autoridad del verbo nuclear del artículo 305CP ha suscitado grandes debates. Por ello, se requiere una interpretación previa del verbo "defraudar" y una correcta definición del mismo por dos motivos principales.

Primero, porque de la interpretación que se otorgue al mismo dependerá en gran medida el alcance en sí de dicha figura delictiva⁵⁹. Así, con un significado amplio podrán incluirse en el tipo un mayor número de conductas, mientras que de restringirse su concepto, disminuirá la amplitud del delito.

Segundo. Porque dicho verbo, -defraudar- otorga a su vez un determinado sentido a las modalidades de comisión típicas de este delito⁶⁰ -*eludir, obtener, o disfrutar*-. En este sentido se deberá "defraudar eludiendo...", "defraudar obteniendo indebidamente devoluciones...", o, "defraudar disfrutando beneficios fiscales de forma indebida."

Por ello, se dice que la influencia del verbo defraudar en el delito fiscal se proyecta sobre el resto de elementos de una manera multidireccional.

⁵⁷ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.30. "El verbo defraudar constituye el aspecto nuclear o piedra angular sobre el que se construye todo el precepto penal..".

⁵⁸ Para un sector, de este verbo "defraudar" se desprende la necesidad de un elemento subjetivo del injusto en este delito. Es cierto que en el artículo 319 de la *Ley 50/1977* existía una presunción legal del ánimo de defraudar, pero no es menos cierto que en ninguna de las siguientes reformas efectuadas en el delito fiscal se ha hecho ninguna alusión a un ánimo de defraudar más allá del verbo nuclear objeto que estamos analizando ahora. Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.75. "El verbo defraudar, sobre el que se constituye el delito fiscal, implica necesariamente la presencia de un elemento subjetivo del injusto distinto que el dolo: el ánimo de defraudar."

⁵⁹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ en VIVES ANTÓN, *Derecho Penal, PE*, 2010, p.527.

⁶⁰ En este sentido FERRÉ OLIVÉ en FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.397, para quien "las tres modalidades previstas...dependen lógicamente del concepto previo de defraudación". En relación a esta idea, para otro sector doctrinal, y analizando la estructura del tipo, lleva a entender que la defraudación puede ser más que la conducta típica, el resultado de la misma. Así, LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, p.770. Para AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.104, "el tipo legal configura como única conducta punible la consistente en defraudar y, a partir de la misma, distintas modalidades". En un sentido similar, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", *TRD*, 1995., p.74, para quien, no basta con eludir o disfrutar sino que dichos comportamientos dependen del verbo defraudar, exigencia que fluye de una visión patrimonialista del bien jurídico protegido, con el fin de evitar la vieja prisión por deudas.

3.2. Indeterminación de la que depende la eficacia del delito

A la hora de comprobar la eficacia del delito, y al analizar si se dejan zonas o no sin cubrir, la conclusión a la que se llegue será consecuencia del significado y extensión que se quiera otorgar al verbo “defraudar”.

En este sentido, si optamos por entender que "defraudar" requiere de un componente de engaño, aquellas conductas que carezcan de este elemento quedarán fuera del tipo penal. Pero si entendemos que "defraudar" no requiere de ningún elemento más allá de infringir un deber tributario, sin más, el abanico de conductas susceptibles de incardinarse en este delito serán, como es lógico, mucho mayor.

3.3. Determinación de las modalidades concretas de comisión, pero indeterminación de la forma general de defraudación. Una de cal y otra de arena por parte del legislador

En un examen estructural del tipo objetivo del actual delito fiscal, y en concreto, en relación a la conducta típica, se aprecia una dicotomía importante entre la determinación de las modalidades de comisión y la indeterminación del verbo defraudar.

Y es que, de un lado, las formas de comisión consistentes en *elusión de determinados pagos o ciertas cantidades, obtención indebida devoluciones, o disfrute indebido de beneficios fiscales* se encuentran perfectamente especificadas y determinadas en el tipo. La Ley no castiga como delito fiscal todo perjuicio sufrido por el erario público sino sólo el causado mediante alguna de dichas formas típicas. En este sentido, llama la atención cómo el legislador penal no ha duda en incluir elementos normativos "importados" directamente del Derecho Tributario perfectamente detallado. Esta circunstancia añade un plus de seguridad jurídica al especificar con detalle las formas mediante las cuales un sujeto puede llevar a cabo el delito. Son esas y están definidas en el Derecho Tributario.

Sin embargo, el problema viene cuando se concreta que la conducta debe ser, a su vez, defraudatoria. En este caso, el modo o forma mediante la cual el autor puede

*defraudar eludiendo, defraudar obteniendo o defraudar disfrutando*⁶¹ no están especificadas en el actual 305 CP, puesto que el verbo "defraudar" aparece totalmente indeterminado. Esta indefinición requiere una tarea de interpretación y adecuación de una concreta conducta al modo defraudatorio tipificado por el legislador. De aquí hace que surja la primera consecuencia: el detrimento de la seguridad jurídica⁶².

Esta opción elegida por el legislador como conducta indeterminada legalmente, hace que surjan varios conflictos. Así lo expresaba PEREZ ROYO cuando señalaba que *"se impone la tarea al intérprete- y en principalísimo lugar, al órgano juzgador- de precisar los contornos de esa conducta, de cerrar en definitiva el tipo dejado "abierto" por el legislador"*.⁶³

Una solución al respecto, puede ser la aportada por AYALA GÓMEZ⁶⁴, para quien, sin embargo, no es extraño que el legislador haya optado por una tipificación "desnuda"⁶⁵. Para este autor será el concepto del error el que delimite el ámbito de su tipicidad, y la imputación objetiva donde se restringirán las conductas típicas idóneas.

⁶¹ De ahí que, para parte de la doctrina, este delito sea de calificado como un delito de medios indeterminados. Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español, PE*, 2010, p.803. Misma catalogación como tipo abierto indeterminado en cuanto a su conducta, PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, pp.109, 110, en relación al artículo 349 de la LO 2/1985 e incluso al artículo 319 de la Ley 50/1977. Por ello la doctrina se divide en cuanto a qué significado debe de tener el elemento "defraudar". En este sentido, MORILLAS CUEVAS (coord.), *Sistema de Derecho Penal Español, PE*, 2011, p.653, *"en el artículo 305 "no existe ninguna limitación de medios comisivos"*. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.108: *"nada se dice sobre las formas concretas que puede revestir el mencionado componente defraudatorio en cuanto elemento añadido dicho resultado."*

⁶² Cfr. PEREZ ROYO, "La configuración de la acción típica", *REDF*, 1985, p.372, PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.108, quien advertía, que la configuración del tipo del Proyecto de Ley remitido por el Gobierno a las Cortes Generales no era el que finalmente quedó aprobado, sino que aquel contenía la siguiente redacción: Art. 319. *"El que defraudare a la Hacienda Estatal, autónoma o local eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales mediante el incumplimiento de obligaciones tributarias formales o el falseamiento sustancial de los datos, contabilidad o comprobantes necesarios para determinar el hecho o la base imponible..."* Para PÉREZ ROYO la redacción contenida en dicho Proyecto de Ley consistía en una innovación fundamental mediante *"el establecimiento de formas determinadas, de tipicidades cerradas en la descripción de la conducta"*.

⁶³ Vid. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.110.

⁶⁴ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.186, para quien defraudación conllevaba la presencia de "engaño". En sentido similar, MORALES PRATS, "Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria", *RTL*, 1986, pp.6, 7, para quien, la *"adecuación del engaño debe referirse a su suficiencia proporcionalidad para la consecución de los fines perseguidos por el autor, problema a determinar en sede normativa por medio de la valoración del riesgo ínsito en la acción y del fin de la norma (teoría de imputación objetiva)"*.

⁶⁵ Encontramos referencias a la tipificación del verbo "defraudar" como "desnudo" ya en trámites parlamentarios. Por ejemplo, en el Proyecto de Ley Orgánica de Reforma Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública de la Comisión de Justicia e Interior, Boletín Oficial de las Cortes Generales, nº 114-II, Serie A, de 03/12/1984, por parte de PÉREZ ROYO por el Grupo Parlamentario Mixto. La preocupación por esa tipificación desnuda, no era otra que los Tribunales serían los encargados de dotar de contenido al tipo penal, como tipo "indeterminado".

Lo cierto es que, al escoger el legislador un tipo abierto en relación al elemento "defraudación", es la jurisprudencia la que ha visto obligada a clarificar cuáles son las conductas que se incardinan en el tipo del delito fiscal⁶⁶. Algo que no siempre se ha interpretado de manera consecuyente y uniforme. Sino todo lo contrario.

3.3.1. Algún intento por objetivar el concepto de defraudación penal

En el debate existente en torno al elemento defraudación del delito fiscal se ha discutido mucho sobre la necesidad o no de que la propia Ley penal especificara lo que debe de entenderse por "defraudación".

Es cierto que el Derecho Administrativo sancionador tiende a objetizar muchos de los conceptos normativos que en él se encuentran. Ejemplo de ello es la propia LGT, donde expresamente se definen por la propia Ley nociones como "medios fraudulentos" u "ocultación", todo ello en el ámbito de las infracciones tributarias⁶⁷.

Por el contrario, desde el Derecho Penal, los únicos casos en los que se ha tratado de definir o de concretar, expresamente, el significado de algún elemento del delito fiscal han sido, por un lado, la presunción de ánimo fraudulento del derogado

⁶⁶ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.110, quien advertía de la previsible falta de unidad de instancias inferiores al TS.

⁶⁷ Artículo 184.2 LGT: "A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento". Artículo 184.3 LGT: "A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos: a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Se consideran anomalías sustanciales: 1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. 2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa. 3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción. b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción. c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona."

artículo 319⁶⁸ y, por otro, el Proyecto de la Ley de 1985. En este sentido, si en 1977 el viejo artículo 319 realizaba una interpretación auténtica sobre lo que debía considerarse "ánimo fraudulento", el Proyecto de la Ley Orgánica de 1985 "los reintroducía como elementos objetivos"⁶⁹.

Seguramente, la limitación del tipo respecto de ciertas conductas, fue el principal motivo por el que ninguno de los dos intentos tuviera éxito. Y es que, si se ganaba en seguridad jurídica, es cierto que se dejaban fuera del mismo muchas formas de evasión fiscal atípicas bajo aquellas estructuras.

4. SIGNIFICADO DEL VERBO DEFRAUDAR EN EL DELITO FISCAL

4.1. Interpretación semántica

En la búsqueda de significado del verbo defraudar en el delito fiscal, lo primero que realizó la doctrina y la jurisprudencia,⁷⁰ fue un análisis semántico del mismo⁷¹.

⁶⁸ Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

⁶⁹ Cfr. BOIX REIG/ MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.61. PEREZ ROYO, "La configuración de la acción típica", *REDF*, 1985, p.372. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.108, quien advertía, que la configuración del tipo del Proyecto de Ley remitido por el Gobierno a las Cortes Generales no era el que finalmente quedó aprobado, sino que aquel contenía la siguiente redacción: "El que defraudare a la Hacienda Estatal, autónoma o local eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales mediante el incumplimiento de obligaciones tributarias formales o el falseamiento sustancial de los datos, contabilidad o comprobantes necesarios para determinar el hecho o la base imponible...".

⁷⁰ Ejemplo de ello es la STS 12 de mayo de 1986, con cita a la STS 12 de marzo de 1986: "La acción, para algunos, es muy simple, pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adeudadas, pero, habida cuenta de que, "fraude", equivale semánticamente a "engaño" o a "acción contraria a la verdad o a la rectitud", "defraudación", a "acción o efecto de defraudar", y, "defraudar", siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a "cometer un fraude en perjuicio de alguno...". Interpretación gramatical a la que sigue acudiendo actualmente la jurisprudencia. Vid. STS 582/2018, de 22 de noviembre de 2018 en delito contra la Seguridad Social del art. 307 CP: "Desde el punto de vista del significado de las palabras, según el DRAE, defraudar significa en su tercera acepción "eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones", entendimiento que debe ser rechazado para evitar la reiteración de dos términos con el mismo significado. Pero también significa, en su primera acepción "privar a alguien con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho", lo cual coincide con el sentido que se propone, en cuanto que las obligaciones del contribuyente o de quien debe ingresar las

En este sentido, encontramos que "defraudar" tiene la siguiente definición, en la materia aquí tratada⁷²: *Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.*

Si atendemos al concepto de "eludir", este significa: *Evitar con astucia una dificultad o una obligación.*

Y finalmente, "burlar", viene a decir: *engañar.*

Lo primero que llama la atención es que una de las acepciones de "defraudar" consiste en "eludir". Y este es además, el mismo verbo utilizado por el legislador penal a la hora de tipificar una de las formas de comisión del delito fiscal.

Por lo anterior, es posible decir que, al menos semánticamente, el verbo "defraudar" unido a "eludiendo" otorga cierto significado de *astucia, burla o engaño* a la conducta típica.

En este sentido una conclusión sí puede extraerse de lo referido hasta el momento. Defraudar es el verbo rector del tipo, el cual, de algún modo, tiñe las formas concretas de comisión establecidas por el propio legislador. Así, de acuerdo a este verbo, si lingüísticamente se puede defraudar mediante elusión- es decir con astucia-, o se puede defraudar burlando- es decir, engañando-, esto obliga a que la conducta del delito fiscal sea *a priori* incompatible con la mera infracción de deberes tributarios. Estas omisiones, sin más, serían incapaces de colmar el completo significado del verbo rector "defraudar", y de las modalidades típicas del propio delito.

Por ello, parece que con la introducción aquel término verbal en el tipo, el legislador quiso remarcar el carácter fraudulento del supuesto de hecho. De no ser así, había otras conjugaciones gramaticales que sí permitiría tipificar el mero incumplimiento de deberes tributarios como el supuesto de hecho de la conducta típica.

cuotas a la Seguridad Social vienen precedidas del deber de declarar, que es, precisamente, el primero que se incumple, dando lugar a la elusión del pago de la cantidad debida".

⁷¹Cfr. PEREZ ROYO, F. en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.219.

⁷² Diccionario de la Real Academia Española. Actualizado a 2018.

De acuerdo a este criterio se posiciona, entre otras, la STS 1333/2004, de 19 de noviembre de 2004⁷³, la cual argumenta que, "*ambos verbos, defraudar y eludir, nos llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar*"⁷⁴.

4.2. Interpretación auténtica. Distinto tratamiento de la omisión de declaración tributaria y de la omisión de pago de la cuota

Para cualquiera que conozca cómo se pueden defraudar tributos, sabe que el no realizar la declaración tributaria, o no pagar la cuota resultante, en su caso, son las principales conductas mediante las que llevar a cabo una defraudación fiscal. Sin embargo, el tratamiento que por parte de los sucesivos legisladores penales se ha dado a cada una de esas conductas, ha sido diferente.

En este sentido, la *Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública*, decía en cuanto al delito fiscal, que:

"Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago."

En este sentido, el legislador dejaba, con meridiana claridad, que la mera falta de pago (remarcamos, de pago, no de declaración) es una infracción de deberes

⁷³ Al realizar análisis semántico de los verbos "defraudar" y "eludir" a propósito de los artículos 305 y 307 CP. Así, dice la sentencia: "*También se usa el verbo defraudar, palabra que viene del latín "defraudare" que a su vez procede de "fraus, fraudis" que significa engaño; pero la significación actual no hace necesariamente referencia al engaño. El referido diccionario oficial, en sus dos primeras acepciones, únicas que aquí nos interesan, nos dice que defraudar es: 1) Privar a uno con abuso de confianza, con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho". 2) "Eludir o burlar el pago de los impuestos". Si nos acogemos a este segundo significado, defraudar es una redundancia respecto de eludir. Si tomamos el primero, que parece lo más adecuado a fin de conceder algún valor a lo que el legislador expresamente nos dice, el término defraudar nos lleva al incumplimiento de un deber por infidelidad a las propias obligaciones, con lo que se perjudica a alguien en sus derechos. En todo caso, ambos verbos, defraudar y eludir, nos llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito del art. 307 pueda cometerse (por acción u omisión), al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los servicios de la Seguridad Social."*

⁷⁴ Cuestión distinta será no declarar, como posteriormente se analizará.

tributarios insuficiente para considerarla conducta constitutiva de delito fiscal⁷⁵. Y es que, de acuerdo a dicha Exposición de motivos, se debería de exigir para su consideración como conducta típica, algún tipo de acción u omisión por parte del autor, tendente a eludir la cuantificación de la deuda⁷⁶.

Así, el legislador pudo dejar la puerta abierta a que la omisión de declaración tributaria sí pudiera conformar delito fiscal. Y es que al menos, en abstracto, y de acuerdo a la Exposición de motivos referida, dicha omisión de declaración sí puede constituir una conducta idónea para *eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria*⁷⁷.

Algo que fortalece esta idea es que, si la Exposición de Motivos a la que hacíamos mención no hizo alusión a la falta de declaración tributaria, y no precisó si esta falta de información suponía o no una conducta defraudatoria como tal, el legislador de 2012 sí lo hizo, pero en sentido opuesto.

Así, en la modificación del delito fiscal mediante *Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre*, el legislador incluyó un inciso en el vigente artículo 305.1 CP que reza:

"La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos".

Y así lo razonaba en el Preámbulo de dicha Ley Orgánica:

"El inciso se ha incluido también en el artículo 305 referido al delito contra la Hacienda Pública para evitar que su ausencia pudiera interpretarse en el sentido de que la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones excluye en todo caso la defraudación".

⁷⁵ La atipicidad de la mera falta de pago era puesto de manifiesto por la doctrina respecto a tipos anteriores al actual 305 CP. Así lo hacía GRACIA MARTÍN, "La configuración del tipo objetivo en el delito de evasión fiscal", *REDF*, 1988, pp.272, 281, quien remarcaba que dicha atipicidad debía fundamentarse en sede de acción. Para el autor, no supone "elusión del pago del tributo" en el sentido dado a este concepto. *Vid.* capítulo referente a la "elusión" en este trabajo.

⁷⁶ Así lo razona entre otras, la STS 737/2006, de 20 de junio de 2006, en donde el Tribunal Supremo dice que *"la responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes."*

⁷⁷ Siguiendo las palabras de la Exposición de Motivos de la *Ley 2/1985, de 29 de abril*.

Es decir, no es que el incumplimiento de declaración no sea delito - tal y como el legislador se refirió a la falta de pago en 1985-, sino que la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones tampoco excluye la defraudación, "*cuando esta se acredite por otros hechos*".

¿Ha querido el legislador dejar claro que la simple falta de pago de la cuota no tiene el mismo interés y relevancia que el hecho de presentar una completa y correcta declaración tributaria?⁷⁸ Entendemos que el legislador no puede aceptar una pena de prisión por un mero incumplimiento de pago, pues la prisión por deudas está proscrita en nuestro Derecho. Pero es posible que el legislador pretendiera dejar claro que omitir una declaración tributaria debida, así realizar las mismas de forma incompleta, incorrecta, o falsa, puedan constituir defraudación penal del artículo 305 CP.

Y así es. La jurisprudencia mayoritaria entiende que la ausencia de declaración supone una conducta defraudatoria idónea para producir la elusión del pago de impuestos,⁷⁹ y, por tanto, en muchos casos, constituye delito fiscal. Sin embargo, los

⁷⁸ STS 13/2006, de 20 de enero de 2006: "*En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así*".

⁷⁹ Vid. en este sentido, la STS 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005: "*Es cierto que normalmente la omisión de la declaración supone la ocultación dolosa del hecho imponible, y la declaración presentada falseando los datos implica una ocultación de las características de aquél que dan lugar a la deuda, tratándose de conductas equiparables. Es por eso que, en principio, una vez finalizado el plazo para la declaración voluntaria en los tributos periódicos con autoliquidación, sin que se haya presentado ésta, el delito se considera consumado, bastando en esos casos con la mera omisión, puesto que es interpretada y valorada razonablemente como una conducta suficientemente idónea para la elusión del pago del impuesto en cuanto supone la ocultación de la misma existencia del hecho imponible o de sus características*". En el mismo sentido, la STS 02 de marzo de 1988: "*Puede sostenerse que una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho - «facta concludentia» como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar... y es patente - añadimos- que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa*". Así también la STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002: "*La existencia del fraude que exige el precepto que se dice infringido; elemento central del tipo, que se da con el comportamiento omisivo frente a la Hacienda, consistente en no declarar el tributo, que es tanto como sostener -y es en lo que consiste el engaño- que no había nada que declarar*". Igual, la STS 1277/1993, de 31 de mayo de 1993: "*La Sentencia de esta Sala de 2 de marzo de 1988, resuelve ambas cuestiones con un común argumento: La no presentación de la declaración equivale a estar afirmando a la administración que no se tiene nada que declarar y ello entraña la presencia del engaño propio de la defraudación*". O en la STS 499/2016, de 09 de junio de 2016: "*Se entiende que quien omite la declaración que legalmente estaba obligado a hacer está en realidad ocultando la existencia de la base imponible, de manera que no existen dificultades para considerar tal conducta incluida en la descripción típica, ya que actúa con engaño quien presenta como realidad algo que no lo es. En el caso, la inexistencia de base imponible*". Idéntica referencia en la STS 717/2016, de 27 de septiembre de 2016.

Tribunales, entienden, por regla general, que la simple falta de pago se representa como insuficiente para considerarlo una conducta típica defraudatoria constitutiva de delito fiscal⁸⁰.

4.3. Interpretación desde el Derecho Tributario

Dada la relación existente entre el delito fiscal y el Derecho Tributario, es interesante comprobar si desde este sector del Derecho puede aportarse significado o sentido a los elementos que conforman el propio tipo delictivo⁸¹ o, por el contrario, es únicamente el Derecho Penal desde donde hay que buscar el concepto de los mismos⁸².

Es evidente que el verbo "defraudar" puede no tener el mismo significado en uno u otro sector del Derecho,⁸³ pero en ese sentido, se advierte por la doctrina que acudir al Derecho Tributario no estaría exento de problemas, pues "se corre el riesgo de que los conceptos dogmáticos tributarios se terminen de imponer a los del Derecho Penal"⁸⁴.

⁸⁰ Tal y como apunta la STS 801/2008, de 26 de noviembre de 2008: "Para que se produzca la conducta típica del art. 305 C.P. no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2.006, entre otras)."

⁸¹ Vid. STS 508/2015, de 27 de julio de 2015, conocido como Caso Malaya: "El artículo 349 del Código Penal derogado (hoy 305) es una norma penal en blanco que debe ser complementada con las correspondientes normas fiscales conducentes a la determinación de cada cuota tributaria."

⁸² Cfr. VELASCO CANO, F. en ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.88.

⁸³ Cfr. VELASCO CANO, F. en ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.88.

⁸⁴ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.104. ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.89, por ejemplo "la denominada teoría del engaño, se inclina por ligar la defraudación del artículo 305 al concepto utilizado el derecho tributario sancionador sobre el empleo de medios fraudulentos...".

4.3.1. Relación entre el delito fiscal y las infracciones tributarias. La defraudación

Para diferenciar el delito fiscal y las infracciones tributarias, la doctrina ha referido, que los principios de intervención mínima y el carácter de ultima ratio del Derecho Penal, obligan, a que desde ese ámbito del Derecho se deba exigir un *plus de gravedad* en la conducta para que la misma sea castigada penalmente como delito fiscal.⁸⁵

Es por tanto el concepto penal de defraudación [el que defraudare...], el que va a servir como frontera a partir de la cual entender que una conducta concreta entra dentro de la esfera del Derecho Penal. Esa línea, la defraudación penal, se posiciona como el límite divisorio entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador, y su fundamento será el evitar las lesiones objetivas que caracterizan a este último sector del Derecho⁸⁶.

En este sentido, y con una simple lectura de las infracciones tipificadas en la LGT, se observa que el legislador "administrativo" ha optado en este caso por una objetivación y una descripción precisa tanto de las conductas como de sus elementos. Así, en el catálogo de infracciones de la LGT encontramos, a modo de ejemplo, el artículo 191 LGT⁸⁷, el cual reza:

"Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo".

⁸⁵ En cuanto a la gravedad de la conducta penal, CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.84 entiende que, "la lógica del sistema, la armonización del orden jurídico tributario y penal nos lleva a afirmar que el delito fiscal requiere como elemento del tipo objetivo la ocultación de la situación económica utilizando medios que obstaculicen o dificulten de modo importante las facultades de comprobación de la Administración."

⁸⁶ Cfr. LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, p.768.

⁸⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

O el artículo 192 del mismo texto legal:

"Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios"⁸⁸.

Es evidente que la LGT ha prescindido en su tipificación del verbo "defraudar", utilizando supuestos de hecho tales como; *dejar de ingresar dentro del plazo establecido..., incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones..., obtener indebidamente devoluciones⁸⁹..., o solicitar indebidamente devoluciones⁹⁰.*

Las anteriores conductas sancionadas administrativamente son puras infracciones del deber de realizar determinadas conductas a las que se está obligado desde el Derecho Tributario. Así, en los ejemplos anteriores, vendrían a ser: *no ingresar, no declarar, u obtener o solicitar devoluciones indebidas.*

Sin embargo, las infracciones de la LGT a las que aludimos no poseen el verbo rector del delito fiscal "defraudar" que sí se encuentra en la defraudación penal. Todo lo más, la propia LGT se refiere a la "*utilización de medios fraudulentos*" para graduar algunas infracciones (artículos 191, 192, 193 LGT).

Pero, además, la LGT, a diferencia del propio artículo 305 CP, otorga una interpretación auténtica, es decir, una definición expresa de lo que deben ser a efectos de esa Ley, "*medios fraudulentos*". Así, en su artículo 184.3, dice:

A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

⁸⁸ Misma conclusión con el resto de infracciones. Como por ejemplo el artículo 193 LGT establece que "*constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo*".

⁸⁹ *Vid.* Art. 193 LGT.

⁹⁰ *Vid.* Art. 194 LGT.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

En este punto queremos traer a colación dos reflexiones que ha realizado la doctrina penal a este respecto. La primera, es que, dentro de toda la indeterminación penal en la que queda el verbo defraudar, se llega a la conclusión de que, "el legislador quiso establecer una diferencia cualitativa y no sólo cuantitativa, entre las infracciones administrativas -impagos-, y los ilícitos penales -defraudaciones"⁹¹. Y la segunda, es que en el delito fiscal deben hallarse todos los elementos que permiten la calificación tributaria muy grave, y además un plus de desvalor⁹².

Por todo lo anterior queremos dejar aquí la siguiente idea. Por traer un ejemplo, la LGT prevé que la *utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados* convierten la infracción en grave (p.ej. art. 191.3, a. LGT). Al igual que tipifica la *utilización de medios fraudulentos*, transformando la infracción en muy grave, (por ejemplo, 191.3. c, 2º párrafo LGT). Y por tanto, si el Derecho Administrativo sancionador ya tipifica dichas conductas en el catálogo de infracciones y sanciones nos surge la siguiente pregunta. Si el legislador quiso establecer una diferencia cualitativa entre la sanción administrativa y la penal⁹³, y en el delito fiscal deben de hallarse todos los elementos de la infracción tributaria, y, además, un plus de

⁹¹ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.109.

⁹² Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.83.

⁹³ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.109.

desvalor⁹⁴, ¿qué espacio queda en el concepto penal de defraudación para las meras omisiones de pago o de declaración?

Dado que la respuesta no puede ser sólo la cuantía establecida en la Ley Penal, entendemos que serán las conductas más graves las que tendrán encaje en el Derecho Penal bajo los principios de ultima ratio e intervención mínima.

4.4. Interpretación desde la doctrina y jurisprudencia penal

Como es obvio, desde la doctrina y la jurisprudencia penal ha sido desde donde más se ha trabajado en la interpretación y definición del concepto del verbo "defraudar" en el delito fiscal.

En esta tarea se ha acudido a una amplísima gama de argumentos. Entre ellos, se ha hecho referencia a la ubicación sistemática o a la naturaleza del delito⁹⁵, se han buscado razones en la propia excusa absolutoria del 305.4CP⁹⁶ o, directamente, en la similitud del delito fiscal con otras figuras penales.

⁹⁴ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.83.

⁹⁵ Vid. STS rec.2458/1989, de 27 de diciembre de 1990: "El núcleo del tipo en las infracciones penales que estamos examinando, está expresado en el verbo rector "defraudar". El delito fiscal y contra la Hacienda Pública (Cfr. la redacción de los citados arts. 319 y 349) encaja por esencia, dentro de esta especificidad, en el marco de los delitos contra el Patrimonio descansando su originalidad, o relativa originalidad, fundamentalmente en la naturaleza del sujeto pasivo, que ha de serlo la Hacienda Pública, así como en la materia que constituye el objeto de la defraudación". MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Derecho Penal PE*, 2011, p.426, para quien "defraudar es (en los mismos términos analizados con ocasión del análisis de los delitos patrimoniales de defraudación)...". SUAREZ GONZALEZ, en, COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNANDEZ (coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, XVIII, 1997, pp.109-110, quien entendía que "defraudar" ostentaba en el ámbito del delito fiscal un significado equivalente al de "perjudicar" de las defraudaciones de fluido eléctrico y análogas o al del delito de extorsión. No obstante, la mayoría de autores difieren de esta similitud entre estas figuras delictivas en base a distintos motivos. Así, SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p. 472, quien entiende que "ni siquiera las estructuras típica de los delitos de estafa y de defraudación tributaria son equivalentes." RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.58, entiende que "el concepto de "defraudación" no puede ser utilizado en el ámbito de las "defraudaciones", en tanto que las relaciones entre la Administración tributaria y el administrado tienen unas características peculiares que han de reflejarse de algún modo en el contenido del ilícito penal."

⁹⁶ Como, por ejemplo, SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.472, quien entiende que "el simple impago de la cuota tributaria sea suficiente para apreciar la defraudación típica es congruente con lo que se requiere para la aplicación de la excusa absolutoria de 305.4."

A modo de introducción, son, a grandes rasgos, dos sectores en los que se dividen las opiniones en la interpretación del elemento "defraudar" en el delito de defraudación tributaria.

De un lado, se sitúan las denominadas "*teorías del engaño*". Éstas, entienden que la defraudación exige *algo más* que el mero incumplimiento de deberes formales tributarios, y por ello, requiere de un plus mayor que un simple perjuicio patrimonial⁹⁷. Para esta interpretación debe de vislumbrarse un componente de *engaño, maquinación o argucia* en la conducta del autor para su consideración típica como defraudación a efectos penales.

Dentro de esta posición, se encuentra una teoría denominada "*de la ocultación*", y que por tener caracteres propios y muy definidos, queremos traer a este trabajo. Ésta, es una construcción que ha precisado que el verbo "defraudar" requiere una conducta mediante la cual el sujeto activo oculte a la Administración datos, hechos o realidades que esta desconoce. Esa ocultación conlleva que la Administración no pueda determinar o liquidar correctamente una deuda tributaria.

Finalmente, y en el lado opuesto de las anteriores, se sitúan otras posturas que consideran suficiente el mero incumplimiento de deberes tributarios para la consideración como defraudación. Su incumplimiento da lugar a delito fiscal. Hablamos de la denominada "*teoría de la infracción del deber*." Para esta teoría no efectuar la correspondiente declaración tributaria, o dejar de ingresar la cantidad objeto de tributación, constituye una infracción de deberes formales tributarios, y, por tanto, puede suponer defraudación penal a efectos del art. 305 CP. Es por tanto, en dicha infracción de deberes, donde se integraría, exclusivamente, el desvalor de la acción⁹⁸. La consecuencia de todo ello, es que mediante el incumplimiento de deberes tributarios se causa un daño patrimonial a la Hacienda, que al superar el umbral

⁹⁷ Cfr. PEREZ ROYO, F. en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.219.

⁹⁸ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ en VIVES ANTÓN, *Derecho Penal, PE*, 2010, p.527.

mínimo, resulta típico o punible⁹⁹. Según esta concepción la diferencia entre el delito fiscal y las infracciones tributarias sería más cuantitativa que cualitativa.

5. TEORÍAS DEL ENGAÑO

5.1. Introducción

Dentro de este sector se sitúa la doctrina y jurisprudencia mayoritaria. Nos referimos a la misma en plural¹⁰⁰, puesto que dentro de ella encontramos distintas ideas que parten de una misma idea.

La noción común a estas posiciones parte de que el verbo "defraudar" exige una conducta de *engaño, ardid o maquinación*,¹⁰¹ mediante el cual, el sujeto podría enmascarar su situación patrimonial¹⁰² o, crear una falsa apariencia de situación tributaria¹⁰³. Si existe un cierto consenso en la exigencia de engaño, este se pierde en las consecuencias que el mismo debe conllevar. Esa circunstancia distingue y aleja a las teorías aquí englobadas.

El primer efecto que produce esta concepción, es que los meros incumplimientos de infracciones formales tributarias quedarían fuera del tipo penal, al ser conductas carentes de un componente de engaño¹⁰⁴. Y es que, si el tipo penal por

⁹⁹ Dependiendo de la naturaleza que se otorgue a la cuantía. Cfr. PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.219.

¹⁰⁰ Así se refiere PEREZ ROYO, a las teorías del engaño, en plural, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.220.

¹⁰¹ Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español, PE*, 2010, pp.802-804. "Común a todas las variantes legislativas de esta infracción es la manifestación de la conducta defraudatoria, es decir, engañando." [...] "Siempre el sujeto pasivo del impuesto, aun pagando menos de lo debido, no false los hechos imposables ni las bases que de ello se deriven, no se dará delito fiscal."

¹⁰² Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español, PE*, 2010, p.803.

¹⁰³ Cfr. MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Derecho Penal PE*, 2011, p.426.

¹⁰⁴ Así lo explica FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.398. Se posiciona conforme a esta teoría, entre otros, QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español, PE*, 2010, p.802. Postura seguida igualmente por la jurisprudencia. Así, entre otras, la STS 20 de junio de 2006: "para que se produzca la

ejemplo, demanda que el autor "*defraude eludiendo el pago de tributos*", el mero impago de los mismos o la simple falta de declaración tributaria, no supondrían para esta teoría que se hayan cubierto los requisitos de "defraudación" que exige el delito fiscal.¹⁰⁵

Por tanto, para este sector, de no existir un elemento de engaño en la conducta, las conductas que causen un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública podrán ser considerada infracción tributaria si está prevista como tal¹⁰⁶, pero no defraudación penal.

La jurisprudencia del TS se ha posicionado mayoritariamente en esta teoría del engaño. Entre ellas encontramos las STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017,¹⁰⁷ STS 665/2016, de 20 de julio de 2016,¹⁰⁸ STS 892/2016, de 25 de noviembre de 2016,¹⁰⁹ STS 582/2018, de 22 de noviembre 2018,¹¹⁰ así como diversas resoluciones del TC¹¹¹.

conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito." De acuerdo a esta teoría del engaño, MARTI ANGULO, en *La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal*, 2017, p.159.

¹⁰⁵ Postura seguida por doctrina y jurisprudencia mayoritaria, los cuales se dividen en un amplio abanico de teorías dentro de la denominada del engaño. Por todos, BOIX REIG/ MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.61.

¹⁰⁷ "*El desvalor de la acción exige el despliegue de «una cierta conducta o artificio engañoso», que lleva a incluir este delito dentro de la categoría de los de «medios determinados» funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible*".

¹⁰⁸ "*Nos hallamos ante un supuesto en que el impago de ambos impuestos por parte del acusado va acompañado de medios claramente engañosos o fraudulentos, tales como la presentación de documentos falsos, integrantes incluso de un delito continuado de falsedad en documento mercantil, a sabiendas de que su destino era que la empresa a que se los entregó los utilizara para confeccionar las declaraciones fiscales ante los organismos oficiales y que fueran aportados ante la Hacienda Pública para justificar y constatar el contenido de unas declaraciones que necesariamente tenían que ser fraudulentas, pues estaban elaboradas con mendacidades sobre unos gastos inexistentes que reducían de forma sustancial el importe de las respectivas cuotas tributarias.*"

¹⁰⁹ "*El art. 305 exige defraudar, lo que es algo más que dejar de pagar. Implica un cierto componente de artificio, ardid o engaño*". Así, también en la STS 539/2003, de 30 de abril de 2003: "*en la citada conducta concurren todos los elementos que, desde un punto de vista objetivo, integran el tipo de delito contra la Hacienda Pública: la elusión del pago de un impuesto cuya cuota ascendía, en cada uno de los acusados, a más de quince millones de pesetas y la utilización de una mecánica claramente fraudulenta en cuanto que, por su meditada y sofisticada complejidad, era idónea para engañar a la Administración.*"

¹¹⁰ En causa por delito contra la Seguridad Social, pero con referencia al artículo 305 CP. "*En este sentido, aunque referida al delito fiscal del artículo 305, en el que igualmente la acción típica examinada es defraudar eludiendo el pago, se pronunció esta Sala en la STS nº 1505/2005, en la que se concluye que "no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina". En sentido similar se pronunció esta Sala en la STS*

5.2. Consenso respecto al engaño y a su objeto, pero desacuerdo respecto de sus consecuencias

Si la exigencia del elemento "engaño"¹¹² es pacífica en los autores que se posicionan bajo esta teoría engaño, se difiere enormemente de las consecuencias que el mismo, -el engaño- debe producir.

nº 801/2008, en la que se afirmó que "Para que se produzca la conducta típica del art. 305 CP, no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2.006, entre otras)".

¹¹¹ STC 57/2010, de 4 de octubre de 2010: "En efecto, en el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo -burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto. Así, pues, la "merma de los ingresos a la Hacienda Pública" no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto "a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello" (SSTC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 5 ; y 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5). La mera falta de ingreso de un tributo -cae fuera del campo semántico del verbo "defraudar"- (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 4), si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5)." Mismo criterio también en la STC 129/2008, de 27 de octubre de 2008: "Insiste la Sentencia de casación en que el artificio, y con él el engaño, y con él la defraudación, consiste en la utilización de un tipo de negocio jurídico sin su causa propia, y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos. Esta comprensión de que concurre una defraudación penalmente típica por las características del negocio practicado, carente del equilibrio de contraprestaciones propio de la compraventa, por la índole peculiar del adquirente, y por el resultado final de impago de tributos, podrá resultar expansiva a los ojos del recurrente pero, y esto es lo único que ahora importa, no puede tildarse de irrazonable y por ello imprevisible para los destinatarios de la norma penal o constitutivo de una creación judicial del delito. No cae fuera del campo semántico del verbo «defraudar», que puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos. No es tampoco el fruto de un razonamiento ilógico o ajeno a las pautas interpretativas asentadas en la comunidad jurídica, sin que en ningún caso lo sea el que se condicione de este modo la juridicidad de ciertas operaciones mercantiles, que serían sólo inicial y aparentemente regulares. Y no revela desde luego la utilización de valores o principios contrarios a la Constitución".

¹¹² Cfr. AYALA GÓMEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.261, quien, se separa de las teorías más extremas del engaño hacía la denominada "teoría de la ocultación". CÓRDOBA RODA, "Fraude de ley tributario no es delito contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, 2005, pp.5 y ss.: "El defraudar equivale a la utilización de engaño...configurándose como una acción de ocultar." MORILLAS CUEVA, *Sistema de Derecho Penal*, PE, 2016, p.808, "cualquier medio de conduzca al engaño y en definitiva a la defraudación de la Hacienda Pública es punible". BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal*, PE, 2012, p.18, para quien "el verbo "defraudar" remite a la idea de fraude o engaño." CALDERÓN CERESO, A en, CALDERÓN CERESO/ CHOCLÁN MONTALVO: *Derecho Penal*, PE, 1999, p.901: "La conducta típica consiste en defraudar, lo que equivale a causar un perjuicio patrimonial mediante engaño". BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.48: "El aspecto nuclear del tipo lo constituye la defraudación... que se viene entendiendo por la doctrina como... perjuicio patrimonial causado mediante engaño". RODRÍGUEZ DEVESA/ SERRANO GÓMEZ, *Derecho Penal Español*, PE, 1995., p.577, "en cuanto la defraudación hay que entender que equivale a engaño". En cuanto a la jurisprudencia, ejemplifica esta opinión la STS 09 de marzo de 1993: "A dicha omisión conviene el adjetivo de intencionada, guiada por un propósito malicioso de defraudar -engañar- a la Administración Tributaria creando una apariencia inveraz sobre la inexistencia del hecho imponible". O, en el

Así, las posturas más extremas requieren que mediante aquella argucia se cause un error en la Hacienda Pública,¹¹³ o se produzca un perjuicio patrimonial en la misma¹¹⁴. Sin embargo, otras más moderadas no requieren que se produzca ningún tipo de resultado¹¹⁵. Éstas, añaden un requisito de *idoneidad* respecto del cual, simplemente habría que valorar la capacidad concreta del engaño para inducir a error a la Hacienda Pública,¹¹⁶ o, al menos, para impedir o dificultar la cuantificación de la deuda tributaria¹¹⁷. En definitiva, este último sector moderado requiere, simplemente, evaluar la aptitud del engaño para que la Administración no pueda desarrollar ordinaria y correctamente su función recaudatoria,¹¹⁸ sin exigir ningún efecto ulterior.

5.3. Fundamentos de esta teoría

La teoría del engaño se apoya principalmente en tres razones. Primero. La elección por parte del legislador del verbo rector "defraudar" pondría de manifiesto que no baste la simple causación de un perjuicio al erario público superior a la cantidad típica mediante el simple incumplimiento obligaciones formales,¹¹⁹ sino que

mismo sentido, la STS nº 539/2003 de 30 de abril de 2003: "...cada acusado absuelto realizó una actividad que, en su conjunto, constituía un hecho típicamente antijurídico puesto que consistía en la participación en una maquinación engañosa encaminada a eludir el pago de la cuota del IRPF que a cada uno correspondía".

¹¹³ Posturas extremas de la teoría del engaño, de la que actualmente se alejan la mayoría de autores, en virtud posiciones de engaño más moderadas. Ejemplo de ello es AYALA GÓMEZ, en, BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.261.

¹¹⁴ Cfr. MORILLAS CUEVA (coord.), *Sistema de Derecho Penal Español*, PE, 2011, p.651.

¹¹⁵ Cfr. CÓRDOBA RODA, "Fraude de ley tributario no es delito contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, 2005, p.6.

¹¹⁶ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.64. "El engaño debe ser susceptible de inducir a error, no siendo preciso que el error se produzca efectivamente", "pues el error no es un elemento independiente del engaño".

¹¹⁷ Cfr. AYALA GÓMEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.264, referido a la teoría de la ocultación de acuerdo con PÉREZ ROYO, F.

¹¹⁸ Cfr. AYALA GÓMEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.264.

¹¹⁹ Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, pp.259, 260. ROLDÁN CENTENO, en, DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.297, por ejemplo, por omitir el ingreso en favor de Hacienda de la cuota resultante de la correcta aplicación de las normas reguladoras del tributo.

sería necesario un plus en la conducta del sujeto¹²⁰. Y es que de haber querido sancionar el mero incumplimiento habría bastado con omitir el verbo "defraudar" en el delito fiscal y, sin embargo, dicho verbo rector ha permanecido vigente desde 1977 hasta la actualidad en todas las reformas que el delito fiscal ha sufrido. Y no han sido pocas.

Segundo. Es cierto que requerir en la conducta del sujeto ese "algo más" que el mero impago de la deuda -o que la mera falta de declaración tributaria-, puede ir acorde con el fin perseguido por el legislador,¹²¹ y, además, estar en consonancia con las diferencias entre el Derecho Administrativo sancionador y el Derecho Penal. En este sentido, las conductas que carezcan del componente defraudatorio, pueden tener consecuencias tributarias, pero no penales¹²².

Y tercero. Los autores posicionados de acuerdo a esta teoría entienden que la mera infracción de deberes tributarios -volviendo al ejemplo anterior, no efectuar el pago de los tributos debidos-, puede dar lugar a la denominada prisión por deudas, algo que actualmente no puede ser aceptado en nuestro Derecho.

¹²⁰ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, p.431: "el simple incumplimiento de deberes fiscales es atípico mientras no concurra una mise en scène, una maniobra falaz susceptible de inducir a error".

¹²¹ Postura que iría en consonancia con la *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*. Advertimos que el legislador se ha referido de manera muy distinta al incumplimiento del deber de declarar y al incumplimiento del deber de pagar. *Vid. supra*, "interpretación auténtica...", en este mismo capítulo.

¹²² Así, la STS 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005: "*También se ajusta mejor a la finalidad del tipo delictivo, orientado a sancionar a quien no contribuya a los gastos públicos mediante la elusión del pago de los impuestos que le corresponden, y no a quien solamente omita el cumplimiento de obligaciones formales, como la consistente en presentar una declaración identificando el hecho imponible o en practicar la liquidación con el correspondiente ingreso. En los tributos que se gestionan en régimen de autoliquidación, la regulación tributaria establece un plazo para efectuar la autoliquidación y para hacer efectivo el pago. El deber impuesto, deber de contribuir, se cumple, pues, atendiendo a dos aspectos: declarar y pagar. La infracción de cualquiera de ellos podría tener consecuencias de naturaleza tributaria. Sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante*".

5.4. Teoría de la mise en scène. Posible similitud entre el delito fiscal y el delito de estafa

Queremos traer a este trabajo una de las primeras posturas teóricas surgida sobre todo a raíz del artículo 319 de la *Ley 50/1977, de 14 de noviembre*. Hablamos de la denominada teoría de la *mise en scène*¹²³. Pese a no ser la postura mayoritaria dentro de las teorías del engaño nos parece interesante hacer una mención a la misma.

Esta teoría vendría a asimilar, en cierta medida, el delito fiscal con el delito de estafa,¹²⁴ requiriendo un engaño afín para llevar a cabo ambas conductas.

Y es que desde los inicios del delito fiscal en nuestro país, hay alusiones bibliográficas que hacen referencia a la posible semejanza entre las dos figuras penales, delito fiscal y estafa,¹²⁵ y a la equivalencia del engaño requerido en ambas¹²⁶.

¹²³ Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.261.

¹²⁴ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p.274, lo que no quiere decir, dice el autor, que el delito fiscal sea una modalidad de estafa.

¹²⁵ No sólo en la doctrina sino también en la jurisprudencia penal. Cfr. STS 751/2003, de 28 de noviembre de 2003: "*El delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada mise en scene o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva.*" Idéntico razonamiento, en la STS 1590/2003, de 22 de abril de 2004.

¹²⁶ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, p.431, para quien, en referencia al artículo 349 de la LO 2/1985, el engaño tiene el mismo sentido genérico que en la estafa, sin que eso signifique que el delito fiscal sea una modalidad de estafa. En la jurisprudencia se han posicionado en esa línea, entre otras, la STS 13/2006, de 20 de enero de 2006: "*El concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa. Es evidente que tanto el Código de 1973, como el actual, consideran que la estafa es una forma de defraudación y que históricamente el delito fiscal proviene del tipo de la estafa. En el elemento típico engaño, por lo tanto, no deben existir diferencias. La jurisprudencia de esta Sala ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero*". En contra se ha posicionado la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa, PE*, 4ªed, 2013, p.661 el autor cree que "*no hay razón teleológica ni político criminal que justifique exigir el artículo 305 un engaño de parecidas características al delito de estafa pero ello no implica que la presencia del verbo defraudar sea superflua...*". Sentencia anterior citada en numerosas resoluciones de la denominada jurisprudencia menor. Por todas, la SAP Madrid 10 de octubre de 2007. La STS 582/2018, de 22 de noviembre de 2018 negaba dicha similitud a propósito de delito contra la Seguridad Social, con referencia al art. 305CP. "*Cuando se trata de la conducta consistente en defraudar eludiendo el pago del tributo o, en el caso presente, eludiendo el pago de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta a la Seguridad Social, es claro que el tipo objetivo no exige un engaño consistente en una maquinación de contenido bastante para conseguir un acto de disposición del engañado en su perjuicio o en el de un tercero. No es preciso, por lo tanto, un engaño de la clase del exigido en la estafa.*"

Así, desde esta posición, y en el delito fiscal en particular, se exigiría, que el autor lleve a cabo una *puesta en escena* tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración tributaria. Es decir, esta *puesta en escena* conllevaría llevar a cabo acciones de mendacidad, astucia o artificio, en definitiva maniobras maliciosas,¹²⁷ que indujeran a error a la Hacienda Pública.

5.4.1. Engaño del delito de estafa y posible engaño del delito fiscal bajo el prisma de la teoría de la mise en scène

En este sentido, observando el actual tipo del delito de estafa encontramos que:

*Cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno*¹²⁸.

Es evidente que la existencia e interpretación del componente del engaño en el delito de estafa se presenta con mayor claridad que en el delito fiscal. En este caso, con la mera literalidad del artículo 248 CP se observa, que aquel componente es un requisito del tipo. Así las cosas, además de su existencia, el legislador decidió que dicho engaño deberá reunir la condición de "bastante", especificándose dicho calificativo en el propio texto de la Ley.

En resumidas cuentas, en el delito de estafa hay constancia expresa no sólo del elemento engaño sino de la cualidad que el mismo debe reunir para considerarse penalmente típico. Sin embargo, en el delito fiscal la interpretación del operador jurídico requiere no sólo vislumbrar la existencia de engaño, sino además llenarlo de significado y establecer sus requisitos.

Por ello, la principal pregunta sería, ¿por qué el legislador penal habría introducido de forma expresa en la estafa el elemento engaño y no lo habría hecho en

¹²⁷ *Cfr.* RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, pp.261-261.

¹²⁸ Artículo 248 redactado por la *L.O. 5/2010, de 22 de junio*, por la que se modifica la *L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*.

el delito fiscal?¹²⁹ Volviendo a lo dicho más arriba, entendemos que si bien lo ha especificado expresamente de manera literal, como en la estafa, sí lo ha dejado claro mediante la inclusión de distintos términos en el tipo cuyo significado no es otro que engañar.

5.5. Posición de la jurisprudencia: conductas consideradas "engaño" en el delito fiscal

Ha sido principalmente la jurisprudencia la que ha ido otorgando a ciertas conductas concretas el carácter de fraudulenta o engañosa y, en consecuencia, las ha encuadrado dentro del concepto de defraudación en el delito fiscal.

Hablamos de aquellos casos en los que por ejemplo, se aportan documentos falsos para elaborar declaraciones fiscales fraudulentas, con gastos inexistentes para reducir cuotas tributarias¹³⁰.

El requisito de engaño se ha aplicado igualmente a supuestos de complejas operaciones o negocios jurídicos llevados a cabo para eludir el pago,¹³¹ o a actuaciones societarias para efectuar compensaciones y obtener así beneficios por parte de los socios, mediante la elusión de la tributación en el IRPF¹³².

Y es que, según la jurisprudencia, la utilización de ingeniería financiera¹³³ o tributaria *no es otra cosa que elevar el fraude y el engaño a la categoría de arte o*

¹²⁹ Cfr. LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, p.769. La autora se preguntaba si ha de constituir el engaño un elemento esencial de la defraudación fiscal, pues la ley nada decía, y podía haberlo exigido.

¹³⁰ Cfr. STS 665/2016, de 20 de julio de 2016.

¹³¹ STS 751/2003, de 28 de noviembre de 2003: Venta con incremento patrimonial sin tributación en IRPF, donación de dicho incremento sin liquidar Impuesto sobre donaciones. Las donaciones se realizaron mediante entrega en efectivo y endoso de letras de cambio. Creación de sociedades interpuestas utilizadas para defraudar, sin patrimonio ni actividad, utilizando contratos y negocios jurídicos simulados entre varios autores, para eludir finalmente Impuesto sobre Sociedades.

¹³² Cfr. STS 539/2003, de 30 de abril de 2003.

¹³³ No obstante, y en relación a lo anterior, se advierte por la doctrina que el uso de la ingeniería financiera o fiscal no implica *per se* la comisión de un delito. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.20, para quien existe un "*espacio de ingeniería financiera lícita... que discurre aprovechando las posibilidades de configuración negocial que ofrecen las leyes, y tratando de obtener con ello el máximo beneficio patrimonial o de eludir determinados prejuicios.*"

ciencia matemática y, por tanto, no puede ser admitido por el Derecho Penal,¹³⁴ principalmente en supuestos de simulación¹³⁵. Como se analizará en otro punto de este trabajo, la catalogación de una conducta concreta como *simulación* produce de manera casi automática el encuadre de aquella dentro del concepto de defraudación del delito fiscal. Así, se ha calificado de simulación el reducir el importe de beneficio por la venta de inmuebles a través de contratos con resultados de pérdidas ficticias¹³⁶.

Mismo carácter de conducta típica engañosa han sido las operaciones de compra de activos por sociedades controladas por las mismas personas para evitar pago de plusvalías y evitar la tributación en España¹³⁷.

En el ámbito de artistas o deportistas de élite ha sido práctica común la simulación de la cesión de derechos de imagen a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales para eludir tributación de dichos beneficios en el IRPF. En estos casos, la jurisprudencia ha calificado dicha conducta como artificio engañoso¹³⁸.

Similar podría ser, en determinados casos, aparentar que el lugar de residencia es distinto del efectivo. En este sentido una deslocalización simulada para ocultar bases tributarias es en principio una modalidad defraudatoria capaz de rellenar las exigencias del tipo del art. 305 CP en base al componente de engaño¹³⁹

Igualmente se actúa con engaño en los casos de fraude carrusel de IVA mediante sociedades "trucha",¹⁴⁰ pues "*se presenta como realidad algo que no lo es*".

En cuanto a las deducciones, la jurisprudencia se ha mostrado vacilante. Así, en los casos en que era muy evidente que no constituían gastos deducibles lo ha

¹³⁴ Cfr. STC 129/2008, de 27 de octubre de 2008.

¹³⁵ Concepto de simulación aplicado de manera extensiva en el delito fiscal.

¹³⁶ STS 290/2018, de 14 de junio de 2018.

¹³⁷ STS 13/2006, de 20 de enero de 2006: "*Engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así. Afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido, por lo tanto, es una acción que se subsume bajo el tipo del delito fiscal*".

¹³⁸ STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017.

¹³⁹ STS 892/2016, de 25 de noviembre de 2016.

¹⁴⁰ STS 499/2016, de 09 de junio de 2016, y 717/2016, de 27 de septiembre de 2016.

calificado de engaño utilizando la figura de la simulación¹⁴¹. Sin embargo, en otros supuestos ha negado tal carácter¹⁴².

6. TEORÍA DE LA INFRACCION EL DEBER: A PROPÓSITO DE LA OMISIÓN

6.1. Introducción

Esta teoría tiene su origen en la doctrina jurídico penal alemana de los años 60, siendo su máximo exponente ROXIN¹⁴³. Al igual que sucede en las teorías del engaño, en la *teoría de infracción del deber* existen diversas posiciones distanciadas entre sí por ligeros matices. No obstante, parten como elemento común que en el delito fiscal, el verbo defraudar supone simplemente *infringir deberes formales tributarios*. Esto vendría a significar que el mero hecho de no efectuar la declaración tributaria, o no pagar los tributos a los que se está obligado, podría constituir una conducta

¹⁴¹ Así, la STS 1590/2003, de 22 de abril de 2004: Elusión tributaria cometida al haber efectuado la deducción de una partida superior a 225 millones de pesetas que manifiestamente no era deducible. *"Basta observar que el crédito deducido era, precisamente, un crédito en el que figuraba como deudor el propio recurrente, es decir una persona manifiestamente vinculada a la sociedad. Y basta leer la normativa del Impuesto (art. 82-3º del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, entonces vigente) para constatar que, precisamente para evitar este tipo de fraudes, en los que se elude el pago de tributos deduciendo como incobrables deudas más o menos supuestas de los propios socios de las empresas, se establece taxativamente que en ningún caso tendrán la consideración de deudas de dudoso cobro...las adeudadas por personas vinculadas. Se trata de una norma que tiene por finalidad específica evitar el fraude cometido por el recurrente. Una norma que se ha infringido deliberadamente y con plena conciencia, ya que no puede ser más clara. La única excepción admitida, es de carácter formal (insolvencia judicialmente declarada), precisamente para evitar fraudes. Y dicha excepción no concurría en el caso actual, lo que le constaba al recurrente. En consecuencia, es claro que eludió la cuota tributaria fraudulentamente, enmascarando la falta de pago con una deducción legalmente inexistente, y que realizó dicha acción de forma dolosa, pues conocía las circunstancias que generan el deber de declarar, por lo que incurrió voluntaria y conscientemente en la conducta elusiva"*.

¹⁴² STS 737/2006, de 20 de junio de 2006: *"La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta "defraudatoria"...ello no significa que la inclusión de esos gastos reales, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, suponga una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del Código Penal."*

¹⁴³ Cfr. VELASCO CANO, F. en ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.89.

defraudatoria. Por tanto, bajo esta teoría, la conducta exigida en el delito fiscal está exenta de cualquier componente de engaño o maquinación¹⁴⁴.

6.2. Fundamentos de esta teoría: artículo 31 CE, naturaleza, e inexistencia típica concreta del elemento engaño

El principal soporte de esta línea teórica surge en nuestro país de la obligación de contribuir a los gastos públicos, de acuerdo con el artículo 31 de nuestra Constitución¹⁴⁵. Ese deber de aportación se plasmaría principalmente en la declaración o autoliquidación tributaria¹⁴⁶ -entre otros-, y su incumplimiento, daría lugar a una infracción del deber tributario por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria¹⁴⁷.

En segundo lugar, esta teoría tiene su apoyo en su naturaleza del delito fiscal como delito de infracción del deber¹⁴⁸. Pero como se apunta por PÉREZ ROYO,¹⁴⁹ cabría preguntarse si este hecho, su naturaleza, supone de forma automática que cualquier infracción del deber fiscal constituye una defraudación penal. Y así, razonaba en este sentido el citado autor, que *"una cosa es que el delito fiscal sea un delito de infracción del deber [...] y otra muy diferente que cualquier infracción de ese deber haya de ser considerado, sin más, suficiente para entender realizado el elemento objetivo de la defraudación tributaria con el sólo requisito añadido de que ésta alcance el límite cuantitativo..."*. De acuerdo con esta línea argumental, la jurisprudencia mayoritaria no tiene inconveniente en calificar el delito fiscal como un

¹⁴⁴ Cfr. SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.470.

¹⁴⁵ Artículo 31.1. CE: *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.*

¹⁴⁶ Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español, PE*, 2010, p.804.

¹⁴⁷ Cfr. VELASCO CANO, F en, ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.89.

¹⁴⁸ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, "El nuevo delito fiscal", *APen*, nº 45/4, 1995, p.885. Naturaleza del delito fiscal que será estudiada posteriormente en el presente trabajo. *Vid.* capítulo XII. 1. ¿Delito común o especial?

¹⁴⁹ *Vid.* PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, pp.220 y 221. En el mismo sentido, ALONSO GALLO, "La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal", *Diario la Ley*, 2005, p.2.

delito de aquella naturaleza, pero no por ello establece que cualquier infracción del deber fiscal constituya defraudación típica¹⁵⁰.

Y por último y no por ello menos importante. Los autores que apoyan esta tesis presentan una razón relacionada con el principio de tipicidad. El elemento del engaño no se encuentra ni el tipo del delito fiscal ni en las acepciones del verbo "defraudar". Si acaso, en su relación con el verbo "eludir", pero esta es sólo una de las modalidades típicas del delito¹⁵¹. Por tanto, si el legislador no ha introducido el elemento engaño en este tipo y sí lo ha hecho por ejemplo en el delito de estafa¹⁵², esto lleva a la conclusión de que -y según esta teoría-, lo verdaderamente importante para su consideración típica penal, sería la mera infracción de deberes tributarios.

6.3. Críticas y divergencias en esta teoría

Al no requerirse un elemento de engaño o de mendacidad en la conducta del autor¹⁵³, la principal crítica que se realiza en su contra es que, por el mero hecho de no efectuar la declaración tributaria, o no pagar los tributos a los que se está obligado, se podría facilitar la denominada prisión por deudas.

Es evidente que el hecho de no pagar una deuda tributaria no puede conllevar una pena de prisión, al menos en nuestro Derecho. No obstante, la respuesta a esta

¹⁵⁰ STS 632/2018, de 12 de diciembre de 2018: *"Debe recordarse la doctrina de esta Sala que establece el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber y, específicamente, del deber de contribuir mediante el pago de los impuestos al sostenimiento de los gastos públicos, requiriéndose algo más en la conducta del autor que el mero hecho del impago, al precisarse que la conducta del sujeto activo alcance una ocultación del hecho imponible y sea ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido (STS 1505/05, de 25 de noviembre). La conducta típica consiste así en la ocultación o modificación del hecho imponible, mediante la ocultación, alteración u omisión de datos relevantes y significativos que se proyectan y trasladan a la cuota tributaria."*

¹⁵¹ Cfr. LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, pp.769-770. Para la autora, un análisis estructural del tipo puede hacernos llegar a la conclusión que la defraudación en sí puede ser, más que la conducta típica, el resultado de la misma Entendiendo así la defraudación como el fin del delito, cualquier componente de engaño debería buscarse no tanto en el verbo defraudar sino en las formas de comisión típicas -elusión..., obtención..., o disfrute indebido...-.

¹⁵² SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.472.

¹⁵³ Término mendacidad, al que hacen referencia algunas sentencias. Vid. SAP BARCELONA 294/2016, de 05 de abril de 2016: *"Es cierto que el impago del tributo no es suficiente por sí solo para constituir el delito del art. 305 del Código Penal; se requiere que haya existido además una ocultación, que con frecuencia se ha calificado en la jurisprudencia como "mendacidad".*

pregunta varía en función de las opiniones doctrinales que se posicionan dentro de la misma. Así, para algunos autores, cualquier infracción del deber que supere la cantidad típica colmaría el tipo objetivo de este delito mientras que, para otros, como MUÑOZ CONDE, sólo aquellos casos en los que se den *actos concluyentes*, como los supuestos de no presentación de declaración tributaria o la omisión de datos relevantes en la misma,¹⁵⁴ pueden suponer incumplimientos de prestaciones jurídico tributarias, y, por tanto, manifestaciones del verbo defraudar en este delito.

6.4. Posición de la jurisprudencia en relación a la teoría de la infracción del deber

Lo cierto es que la jurisprudencia se ha posicionado conforme a esta tesis en escasas ocasiones. Al menos de manera concreta. Así lo hizo la STS 643/2005, de 19 de mayo de 2005, donde se argumentaba que *"cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo"*.

O en la STS 1/1997, de 28 de octubre de 1997, donde refiere que:

"En el caso del delito fiscal la omisión o el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad, es decir a la defraudación, es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público. Lo que ocurre es que como el deber no aparece expresamente señalado, surge así una ley penal en blanco ya que la conducta delictiva consiste en la infracción de una norma tributaria no recogida de manera expresa, como se ha indicado, en el precepto penal...desde una perspectiva práctica del delito, también con discrepancias, puede decirse, por lo que aquí importa, que el deber originador de la infracción es el que se refiere a la obligación de presentar la declaración tributaria, en cierto modo equivalente al supuesto de impago".

¹⁵⁴ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PE*, 2013, p.965, no constituyendo en opinión del autor, un acto concluyente, en ese sentido, el mero olvido o la omisión de datos tributarios a desorden contable o a desconocimiento de deberes fiscales.

También encontramos una referencia en la STS 1244/2003, de 3 de octubre de 2003:

"...y omitiendo en definitiva el pago del impuesto cuya cuantía superaba, con notorio exceso, el límite de los quince millones que marca la frontera a partir de la cual la defraudación fiscal pasa de ser mera infracción administrativa a delito. La parte recurrente niega la tipicidad del hecho alegando que la simple falta de ingreso del impuesto no integra la figura delictiva y que, por otra parte, el acusado no dispuso de la suma que estaba destinada al pago del mismo. Pero, con independencia de que esta última alegación es incongruente con la declaración de hechos probados, debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado".

6.4.1. Supuestos de omisión y coherencia con la calificación de cuantía de la cuota defraudada como condición objetiva de punibilidad

La teoría de infracción de deber ha sido citada por la jurisprudencia, como es lógico, al analizar supuestos de omisión, bien de declaración o bien de pago, ya que son estas conductas las que, de acuerdo a esta teoría, van a suponer defraudación a efectos penales.

En cuanto a los supuestos de omisión, y en lo referente a la declaración tributaria, se ha determinado por parte de los Tribunales que siendo el delito fiscal un delito de infracción del deber,¹⁵⁵ el hecho de omitir total o parcialmente la declaración tributaria,¹⁵⁶ y superar la cantidad legal, constituye delito fiscal¹⁵⁷.

¹⁵⁵ STS 44/2003, de 3 de abril de 2003: "el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la "elusión de tributos" que es esencialmente un comportamiento omisivo."

¹⁵⁶ STS 1688/2000, de 6 de noviembre de 2000 en la que se dice que, "en primer lugar debe señalarse que el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la "elusión de tributos" que es esencialmente un comportamiento omisivo. Tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos -como sucede en el caso actual- lo relevante penalmente es la omisión, es decir la elusión del pago del impuesto."

¹⁵⁷ STS 751/2003, de 28 de noviembre de 2003: "El delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada mise en scene o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción en su cuantía típica (desvalor del resultado))".

En las sentencias del TS que se posicionan en esta teoría, es habitual señalar el límite mínimo penal como condición objetiva de punibilidad, a partir del cual, cualquier elusión constituye delito fiscal. En definitiva, para esta posición aquel límite mínimo sería la diferencia cuantitativa, y no cualitativa, que diferenciaría las infracciones tributarias y el delito fiscal.

Ejemplo de ello es la STS 13/2006, de 20 de enero de 2006, en la que argumenta la Sala II que, *"el delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales no se diferencian, en principio, en la acción del infractor, sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción"*.

6.4.2. Cuando la teoría del engaño se disfraza de la teoría de la infracción del deber: la omisión de declaración tributaria como medio engañoso

En nuestra jurisprudencia penal, podemos encontrar un número importante de resoluciones condenatorias en las que la teoría de la infracción del deber se disfraza bajo la teoría de engaño o de ocultación. Son supuestos, en los que la mera omisión de declaración tributaria por parte de un obligado son hechos equiparables a conductas engañosas o de ocultación¹⁵⁸.

¹⁵⁸ A ello se refiere la STS 625/2015, de 22 de diciembre de 2015: *"Es decir, que, a los efectos de estos delitos, la defraudación consiste en ocultar la deuda o los hechos que la generan, impidiendo así a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social conocer su existencia y su alcance, y evitando que pueda poner en funcionamiento las prerrogativas que el ordenamiento jurídico pone a su disposición para hacer efectivos el cobro de aquello que corresponde (...). En conclusión, partiendo del deber de declarar y pagar o ingresar lo procedente, la conducta típica "defraudar eludiendo" exige el desarrollo de acciones u omisiones que provoquen la ocultación de los hechos relevantes, tributariamente o en relación al ingreso de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta a la Seguridad Social. Lo cual puede producirse mediante la mera omisión de la declaración o bien mediante una declaración incompleta, pues tanto una como otra ocultan la realidad y en ese sentido suponen una defraudación".* Similar, se posiciona la STS 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005: *"El artículo 305 actual, en el que se sanciona al que por acción u omisión "defraude" a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, de donde no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina... Sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante...es por eso que, en principio, una vez finalizado el plazo para la declaración voluntaria en los tributos periódicos con autoliquidación, sin que se haya presentado ésta, el delito se considera consumado, bastando en esos casos con la mera omisión, puesto que es interpretada y valorada razonablemente como una conducta suficientemente idónea para la elusión del pago del impuesto en cuanto supone la ocultación de la misma existencia del hecho imponible o de sus características".* Supuesto omisivo también admitido como

En este sentido, diremos que atribuir a una conducta meramente omisiva un carácter engañoso, no la hace separarse de la teoría de la infracción del deber, por mucho que se quiera revestir a aquella omisión bajo un elemento de mendacidad.

El argumento en la mayoría de resoluciones que sigue el patrón descrito es el siguiente. El sujeto obligado habría infringido su deber de información o declaración respecto a la Administración tributaria, y, por tano, habría ocultado, esto es, engañado¹⁵⁹. Así, encontramos que, en el caso de declaraciones incompletas, incorrectas, o falsas, se pueden considerar, *per se*, penalmente típicas¹⁶⁰.

Así encontramos entre otras, por ejemplo, la STS 02 de marzo de 1988, cuando dice que la *"conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho -«facta concludentia» como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar"*. Similar interpretación otorgan las STS rec. 2458/1989, de 27 de diciembre de 1990,¹⁶¹ o la STS 717/2016, de 27 de septiembre de 2016, entre otras.

conducta típica del art. 305, por un sector de la doctrina, *Cfr.* CÓRDOBA RODA, "Fraude de ley tributario no es delito contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, 2005, p.6, para quien, entendiendo que en el art. 305 CP se exige la presencia de un engaño en base al concepto defraudar, admite como conducta típica la omisión de presentación de la declaración o autoliquidación ante la Hacienda Pública.

¹⁵⁹ STS 209/2019, de 22 de abril de 2019: *"Pues lo realmente importante no es el impago, sino la ocultación del deber de pagar, y la ausencia de declaración oculta precisamente ese dato (STS 25 de noviembre de 2005)"*.

¹⁶⁰ STS 13/2006, de 20 de enero de 2006: *"En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así"*.

¹⁶¹ En palabras de las sentencia: *"Tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta, si en ella se falsean los correspondientes datos, si hay, ello es obvio, propósito defraudador. También el silencio es capaz de generar este delito, incluso éste puede ser (es, sin duda) una forma de realización más importante cuantitativamente, y cualitativamente en su expresión y en el resultado (V. sentencias de 2 de marzo de 1988). El delito fiscal o contra la Hacienda Pública puede ser, pues, cometido bien por completa omisión de la declaración de la renta, sin exteriorizar ningún ingreso, como por comisión, consistente en declarar menos de lo debido, de tal forma que, siendo las dos actitudes rechazables, es la primera, como se ha anticipado, la que supone un mayor grado de reprochabilidad penal, ya que representa un máximo (no decir nada y por tanto defraudar todo) frente a una declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada."*

Y es que, ¿omitir una declaración tributaria será una conducta idónea para la elusión de impuestos? Entendemos que en algunas ocasiones sí, pero en otras, no. Por tanto, calificar como ocultación a la mera omisión de declaración tributaria, requeriría de más elementos para considerar la conducta objetivamente defraudatoria, pues de lo contrario, cualquier infracción de este deber tributario puede ser interpretado como de maquinación engañosa. Es decir, se volvería al mismo punto de inicio: a la teoría de infracción del deber.

6.5. Algunas conductas concretas bajo el prisma de la teoría de la infracción del deber según la jurisprudencia penal.

Omitir la declaración tributaria¹⁶² u omitir ingresos en la misma¹⁶³ puede entrar dentro del tipo penal, puesto que mediante estas conductas se produce la elusión de impuestos mediante el simple comportamiento omisivo.

Esta justificación, si bien se queda en ocasiones escasa, pues el verbo típico "defraudar" queda sin contenido, se complementa por parte de la jurisprudencia mediante la exigencia de un ánimo defraudatorio como elemento subjetivo del injusto¹⁶⁴. Lo que a nuestro juicio supone forzar la interpretación del tipo más allá de lo razonable.

¹⁶² STS 2 de marzo de 1988.

¹⁶³ STS 44/2003, de 03 de abril de 2003.

¹⁶⁴ STS 9 de marzo de 1993: *"el delito contra la Hacienda Pública imputado exige un elemento subjetivo específico (ánimo de defraudar) para evitar que la intervención penal conduzca a la prisión por deudas, pero esta intención defraudatoria, evidente en quién declara mal o torticeramente, puede darse en quién no declara, porque siendo consciente de ese deber omite una actuación esperada por la Administración Tributaria susceptible de ser tomada como expresión inveraz- de no existir hecho imponible. La sentencia citada de 3 de diciembre de 1991 acudía a la significación semántica del verbo del tipo "eludir", equivalente a huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, lo cual podía hacerse, con simple transposición del concepto, mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta todos con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consuno exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal."* STS 171/2011, de 17 de marzo de 2011. *"En ese mismo sentido se pronuncia la STS 3-10-2003, en la que después de decir que "debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado", recuerda que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. "* Como indica SÁNCHEZ-OSTIZ, en SILVA

7. TOMA DE POSTURA: LA TEORÍA DE LA OCULTACIÓN

7.1. Introducción y fundamento.

En la tarea de interpretación del verbo defraudar del delito fiscal, un sector doctrinal aportó un concepto que encajaría plenamente en el tipo. Hablamos de la idea de ocultación¹⁶⁵.

La ocultación parte de la teoría del engaño,¹⁶⁶ y viene a significar que "defraudar" consiste en realizar conductas engañosas mediante un comportamiento

SÁNCHEZ (dir.), *El nuevo Código Penal*, 2012, p.473, que la jurisprudencia sigue exigiendo un peculiar ánimo de defraudar sin más apoyo legal que la expresión "defraudare", que no lleva consigo un elemento subjetivo adicional. Y añade que modificar dicha situación no es tanto tarea del legislador cuanto de la propia jurisprudencia.

¹⁶⁵ Cfr. PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, pp.219 y ss., AYALA GÓMEZ, en, BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, pp.264 y ss. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.83, quien argumenta que, "la defraudación es un atributo de la acción, no del resultado, y consiste en emplear medios para la elusión que supongan ocultación del hecho imponible o del sujeto pasivo". CÓRDOBA RODA, "Fraude de ley tributario no es delito contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, 2005, p.6. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.402. En la jurisprudencia también se posicionan de acuerdo a esta teoría, la STS 625/2015, de 22 diciembre de 2015, a propósito de delito contra la seguridad social pero con referencias al delito 305 CP: "Se exige defraudar lo que implica un elemento mendaz que consistirá habitual -aunque no exclusivamente- en la ocultación de la deuda. La omisión de pagos reconocida abiertamente sin ingrediente alguno de mendacidad u ocultación carece de relieve penal, como se ha dicho tantas veces en los delitos contra la Hacienda Pública". Incluso el componente de ocultación, se ha utilizado por la jurisprudencia en relación al Delito contra la Seguridad Social del artículo 307 CP. Vid. en este sentido, STS 171/2011, de 17 de marzo de 2011: "La doctrina de esta Sala ha reiterado de que el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido (véase, entre otras, STS 28-11-2003)... En ambos casos, cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina (STS 801/2008, de 26 de noviembre). STS 801/2008, de 26 de noviembre de 2008: "Para que se produzca la conducta típica del art. 305 C.P. no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2.006, entre otras)...el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido (véase, entre otras, STS de 28 de noviembre de 2.003)...La ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina". No aplica la jurisprudencia dicha tesis a la ocultación del propio patrimonio. Vid. STS 274/1996, de 20 de mayo de 1996: "La cuestión relativa a la utilización de sociedades como forma de ocultación del patrimonio, por otra parte, no tiene trascendencia respecto de la acusación de la que fue objeto el recurrente, en la medida en la que el ocultamiento no es un elemento del delito fiscal... ni tampoco constituye una circunstancia agravante de estos delitos. En realidad, se ha descrito en los hechos, pero no para fundamentar la tipicidad del comportamiento imputado al recurrente, toda vez que el ocultamiento del propio delito, como tal, es impune".

mendaz,¹⁶⁷ con el que se impide o dificulta la cuantificación de la deuda¹⁶⁸. Es decir, el sujeto deberá llevar a cabo una conducta que, en definitiva, produzca la ocultación de la realidad a la Administración Tributaria¹⁶⁹.

El concepto ahora tratado se posicionaría en un paso intermedio entre las posiciones clásicas que han tratado de definir la conducta del delito fiscal, es decir, entre la teoría del engaño y, la teoría de la infracción de deberes.

Esto podría solucionar el debate existente mediante un "punto medio" entre la exigencia de engaño similar a la estafa -del que carecía el tipo penal-, y la exclusión del "puro objetivismo"¹⁷⁰ de considerar típica cualquier conducta que suponga una defraudación por encima de la cantidad legal.

7.2. Objeto de la ocultación

Como hemos referido más arriba la actuación del sujeto consistiría en una conducta activa u omisiva que conduce a la Administración a un desconocimiento de las bases tributarias¹⁷¹. Por tanto, desde esta teoría, defraudar significaría ocultar las

¹⁶⁶ Cfr. CÓRDOBA RODA, "Fraude de ley tributario no es delito contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, 2005, p.6.: "El defraudar equivale a la utilización de engaño...configurándose como una acción de ocultar."

¹⁶⁷ Término mendacidad, al que hacen referencia algunas sentencias. Vid. SAP BARCELONA 294/2016, de 05 de abril de 2016: "Es cierto que el impago del tributo no es suficiente por sí solo para constituir el delito del art. 305 del Código Penal; se requiere que haya existido además una ocultación, que con frecuencia se ha calificado en la jurisprudencia como "mendacidad". Así, también, la STS 209/2019, de 22 de abril de 2019: "el criterio mantenido por este Tribunal se orienta hacia la exigencia añadida de un componente defraudatorio en la conducta del sujeto activo, que se traduzca en la ocultación del hecho imponible o de sus características (tipo objetivo)...".

¹⁶⁸ Cfr. AYALA GÓMEZ, en, BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.264.

¹⁶⁹ Cfr. AYALA GÓMEZ, en, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.120.

¹⁷⁰ En palabras de LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, p.768. En contra de esta teoría de la ocultación, entre ellos, SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.472, para quien "no debe sostenerse que para que exista delito de defraudación tributaria se precise, además del impago de la cuota, una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible".

¹⁷¹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.402. Misma referencia al resultado de la ocultación en la STS 171/2011, de 17 de marzo de 2011: *cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina (STS 801/2008, de 26 de noviembre).* "

bases tributarias¹⁷² o datos esenciales¹⁷³, a través de la simulación¹⁷⁴, disimulación, o desfiguración¹⁷⁵.

La doctrina entiende que se requerirá de ciertos actos defraudatorios (falsedades documentales, negocios inexistentes...) ¹⁷⁶, directamente, del empleo de medios que supongan ocultación.¹⁷⁷

Así lo razona la STS 737/2006, de 20 de junio de 2006, en donde el Tribunal Supremo argumenta que, *"la responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes"*. Mismo criterio sigue la STS 445/2010, de 13 de mayo de 2010, en la que se especifica que, *"el delito fiscal supone el incumplimiento doloso de la obligación de satisfacer los impuestos, mediante algún acto de ocultación, directa o*

¹⁷² Vid. AYALA GÓMEZ en, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.133.

¹⁷³ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, pp.661,662. Así también la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017: *"el desvalor de la acción exige el despliegue de «una cierta conducta o artificio engañoso»... para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible"*. O la propia STS 582/2018, de 22 de noviembre de 2018, en relación al artículo 307, pero con referencias al 305: *"En este sentido, aunque referida al delito fiscal del artículo 305, en el que igualmente la acción típica examinada es defraudar eludiendo el pago, se pronunció esta Sala en la STS nº 1505/2005, en la que se concluye que "no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina". En sentido similar se pronunció esta Sala en la STS nº 801/2008, en la que se afirmó que "Para que se produzca la conducta típica del art. 305 C.P., no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2.006, entre otras)"...*"*la defraudación consiste en ocultar la deuda o los hechos que la generan, impidiendo así a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social conocer su existencia y su alcance, y evitando que pueda poner en funcionamiento las prerrogativas que el ordenamiento jurídico pone a su disposición para hacer efectivos el cobro de aquello que corresponde..."*. Siguiendo esa interpretación, la STS 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005: *"no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina.. lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante."* Mismo criterio en la STS 632/2018, de 12 de diciembre de 2018: *"La conducta típica consiste así en la ocultación o modificación del hecho imponible, mediante la ocultación, alteración u omisión de datos relevantes y significativos que se proyectan y trasladan a la cuota tributaria"*.

¹⁷⁴ Ejemplo de simulación, aunque no el único, es la STS 892/2016, de 25 de noviembre de 2016: *"En abstracto, aparentar que el lugar de residencia es distinto del efectivo, logrando hacerse con certificaciones en tal sentido para conseguir así disminuir las obligaciones tributarias es sin duda mecanismo del que prima facie cabe predicar ese componente del delito del art. 305 CP. Una deslocalización simulada para ocultar bases tributarias es en principio una modalidad defraudatoria capaz de rellenar las exigencias del tipo del art. 305 CP"*.

¹⁷⁵ Vid. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.402.

¹⁷⁶ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, p.133.

¹⁷⁷ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.83.

indirecta, del hecho imponible o de sus circunstancias relevantes a efectos tributarios."

Como consecuencia de la ocultación se habría impedido¹⁷⁸ la cuantificación de la deuda o, al menos se habría dificultado¹⁷⁹ la liquidación del tributo por la Administración.

Es importante distinguir el objeto de la ocultación aquí requerida. Lo que esta teoría plantea es la ocultación de las bases tributarias o datos esenciales. Pues la mera ocultación del propio patrimonio sin más, no entra dentro del concepto de defraudación del delito fiscal¹⁸⁰.

7.3. Apoyo jurisprudencial y coherencia con las exigencias del tipo del delito fiscal

Una de las primeras resoluciones que optaron por esta interpretación fue la STS 12/05/1986,¹⁸¹ en la que el TS realizaba un camino por la teoría de infracción del

¹⁷⁸ Cfr. AYALA GÓMEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.264, en referencia a ponencia de PÉREZ ROYO en misma obra.

¹⁷⁹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.662, Voto particular en STS 625/2015, de 22 de diciembre de 2015: "ocultar la deuda o los hechos que la generan."

¹⁸⁰ Situación analizada en la STS de 20 de mayo de 1996: "La cuestión relativa a la utilización de sociedades como forma de ocultación del patrimonio, por otra parte, no tiene trascendencia respecto de la acusación de la que fue objeto el recurrente, en la medida en la que el ocultamiento no es un elemento del delito fiscal ni del delito de falsedad documental, ni tampoco constituye una circunstancia agravante de estos delitos".

¹⁸¹ Al igual que la STS de 28 de junio de 1991, por delito fiscal del artículo 319, en el que figuraba presunción del ánimo de defraudar. En la misma, se hacía referencia por el Tribunal a las dos modalidades de presunción: "...falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad, o negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria. Sin embargo en dicha resolución se añadió la ocultación de la base imponible como forma de comisión del delito fiscal. "Si nunca se ocultó la real base imponible, ni hubo falsedades o anomalías en la contabilidad, ni se obstaculizó en forma alguna la acción inspectora por parte de los servicios de Hacienda el no abono, en su momento (con posterioridad se ha efectuado), de la totalidad de la cuota devengada -gran parte de las ventas no habían sido cobradas-, podría constituir, eventualmente, otra infracción delictiva, por la que no han sido acusados, en ningún caso delito fiscal." Sentencia seguida por la STS 09/03/1993, bajo la siguiente argumentación: "La sentencia citada de 3 de diciembre de 1991 acudía a la significación semántica del verbo del tipo "eludir", equivalente a huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, lo cual podía hacerse, con simple transposición del concepto, mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta todos con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consuno exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal".

deber y la teoría del engaño, deteniéndose en el componente de ocultación¹⁸². Así relataba la sentencia:

"La acción, para algunos, es muy simple, pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adeudadas, pero, habida cuenta de que, "fraude", equivale semánticamente a "engaño" o a "acción contraria a la verdad o a la rectitud", "defraudación", a "acción o efecto de defraudar", y, "defraudar", siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a "cometer un fraude en perjuicio de alguno", y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente".

Es cierto que desde los inicios del delito fiscal como tal, un sector jurisprudencial¹⁸³ apoyó esta teoría. El razonamiento no era ilógico. Si a tenor del significado gramatical de "fraude", "defraudación" o del verbo "defraudar", no era suficiente con el impago de la deuda tributaria para colmar las exigencias del tipo, pero a la vez, no podía aceptarse que fuera necesario una *mise en scene* similar al delito de estafa, la ocultación vendría a encajar en el contenido del verbo nuclear del tipo. Por ello, exigir una ocultación o desfiguración del hecho tributario, o de las bases tributarias por parte del obligado, con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos, cumplía con los requisitos típicos del delito fiscal sin necesidad de una argumentación más forzada.

Y es que el verbo ocultar también iría en consonancia con la Exposición de Motivos de la *Ley Orgánica 2/1985*¹⁸⁴, pues ocultar también es realizar *actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago.*

¹⁸² STS de 12 de mayo de 1986: *"La acción, para algunos, es muy simple, pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adeudadas, pero, habida cuenta de que, "fraude", equivale semánticamente a "engaño" o a "acción contraria a la verdad o a la rectitud", "defraudación", a "acción o efecto de defraudar", y, "defraudar", siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a "cometer un fraude en perjuicio de alguno", y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente".*

¹⁸³ Por ejemplo, STS 12 de mayo de 1986, con cita a STS 12 de marzo de 1986.

¹⁸⁴ En palabras de la propia Exposición de Motivos: *"Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago."*

Ejemplo clásico de esta teoría es la STS 801/2008, de 26 de noviembre. En la misma se argumenta que *"la responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias...el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido."* Y continúa diciendo que, *"cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina."*

7.4. Requisitos o elementos de la teoría de la ocultación

El sector doctrinal que viene trabajando y perfilando esta teoría, ha ido delimitando los requisitos que la "ocultación" debería cumplir.

7.4.1. Deber de información

El deber de información se presenta como algo fundamental en la relación tributaria, entre el sujeto pasivo del tributo y la Administración. Y es que, en no pocas ocasiones, la Administración Tributaria *"depende de la información que le hagan llegar los propios interesados"*¹⁸⁵.

Por tanto, para considerar que se ha defraudado debe de existir, en primer lugar, una infracción del deber de información del sujeto pasivo del tributo¹⁸⁶. Así podrá entenderse que se han colocado obstáculos por parte de aquel, cuando se impida el correcto funcionamiento de la misión encomendada a la Administración

¹⁸⁵ Para PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.223, la Hacienda Pública depende de la información que le hagan llegar los propios interesados.

¹⁸⁶ O de declaración, Cfr.. PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.223.

Tributaria¹⁸⁷. Lo que a sensu contrario vendría a significar, que en aquellos casos en los que el obligado tributario comunique los datos que permitan a la Administración liquidar la deuda, el elemento de ocultación necesario del delito fiscal no existiría¹⁸⁸.

7.4.2. Idoneidad

Completando el concepto de ocultación se añade un requisito más, su idoneidad. Así, ésta quedaría entendida como la cualidad que debe de reunir la ocultación para ser susceptible de burlar la acción de comprobación y verificación¹⁸⁹ por parte de la Administración Tributaria¹⁹⁰. Es decir, se requerirá valorar si una actuación de ocultación ha generado la imposibilidad de cuantificar la deuda¹⁹¹.

Como es lógico, no cualquier conducta de ocultación puede suponer una defraudación, sino que ha de realizarse una valoración respecto a la "*idoneidad de la conducta para impedir a la Hacienda correspondiente la cuantificación de la deuda*"¹⁹².

¹⁸⁷ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.97.

¹⁸⁸ Posición defendida de la idoneidad de la ocultación, por un sector doctrinal ciertamente especializado. Por todos, AYALA GÓMEZ, I., aunque con escaso respaldo jurisprudencial. Así, en contra de aquella tesis, se posiciona la STS 774/2005, de 02 de junio de 2005: "*Y en otro pasaje, la Sala a quo hizo constar que la comunicación a la Hacienda Pública de las bases tributarias tiene efectos exoneratorios, siempre que sea completa, ajustada a la realidad y efectuada con cumplimiento de los presupuestos formales legalmente exigidos. Lo cual -como apunta el Ministerio Fiscal- no se da cuando las declaraciones, son falsas, engañosas, incompletas, erróneas y dirigidas a defraudar a la Admón. tributaria.*" Sin embargo, poco a poco esta doctrina va calando en la jurisprudencia, la cual hace referencia a la existencia o no de comunicaciones previas que pueda haber hecho el obligado tributario, respecto a datos relevantes relacionados con la tributación en cuestión, como circunstancia a tener en cuenta para su condena o absolución por delito fiscal. Cfr. en este sentido, SAP Madrid, nº 279/2018, de 23 de mayo de 2018 en condena, y SAP Madrid 672/2019, de 25 de noviembre de 2019 como absolución.

¹⁸⁹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, pp.661-662. Para el autor, el verbo rector "defraudar" implica que en el seno del artículo 305 deba exigirse en todo caso una ocultación de bases o datos esenciales que sea idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación del impuesto. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.133: "*defraudar es imposibilitar.... Entiendo que lo que procede es definir el verbo como la acción de ocultar las bases tributarias (simularlas, disimularlas, u omitir su comunicación) a través de concretos actos defraudatorios (falsedades documentales, negocios inexistentes...) con capacidad para evitar, burlar (imposibilitar) la acción de comprobación o verificación...*" .

¹⁹⁰ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.84.

¹⁹¹ Cfr. AYALA GÓMEZ, en, BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.265.

¹⁹² Cfr. AYALA GÓMEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.265, quien entiende que debe ser un juicio de adecuación ex ante.

Por ello, si en un caso concreto, incumplir los deberes tributarios es una conducta de ocultación idónea para impedir que la Administración salga de su situación de desconocimiento¹⁹³, es ahí donde residiría el elemento "fraude" de este tipo delictivo. Por el contrario, dicha idoneidad no se produciría, cuando la Administración conozca previamente de los datos ocultados, pues no se puede ocultar lo que ya se conoce.

7.4.3. Resultado intermedio

Al objeto de perfilar aún más esta teoría ¿se requiere que la ocultación produzca algún resultado para considerarla típica a efectos de la defraudación fiscal? En este sentido, y ligado a la idoneidad de la ocultación, AYALA GÓMEZ añadía el concepto del "*resultado intermedio*". Según la elaboración del citado autor, no se requería que la Hacienda Pública fuera efectivamente engañada, sino simplemente que la conducta de ocultación fuera idónea para generar el resultado típico, e impedir a aquella desarrollar correctamente las potestades que conforman su función liquidadora y recaudadora¹⁹⁴. Es esta imposibilidad de determinación de la deuda el denominado *resultado intermedio*¹⁹⁵ requerido.

¹⁹³ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, (dir.) *¿Libertad económica o fraudes punibles?*, 2003, pp.123-124, quien entiende que "fraude es entonces incumplimiento de dichos deberes (el no sacar a la Administración de su desconocimiento), con independencia de si en ocasiones existe el engaño propio de la estafa o no."

¹⁹⁴ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.121.

¹⁹⁵ Cfr. AYALA GÓMEZ, en, BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, pp.264-265.

7.4.4. Conocimiento previo o potencial por parte de la Administración de los datos ocultados.

Si sobre los datos o informaciones ocultadas hay un conocimiento previo o potencial por parte de la Administración, en realidad, dicha ocultación será atípica por cuanto el sujeto no puede ocultar lo que ya era conocido¹⁹⁶.

Ahí radica la importancia en este delito de las declaraciones, de las autoliquidaciones tributarias, y otras comunicaciones similares. Estos son los modos mediante los cuales el sujeto pasivo comunica a la administración el hecho imponible y demás datos relevantes a efectos de tributación.

Por ello, uno de los aspectos a dilucidar será determinar si la declaración tributaria ha sido, en un caso concreto, el *único medio* mediante el cual la Administración pudo conocer la existencia de un hecho imponible¹⁹⁷. En caso contrario, cuando la Administración, por otros medios o cauces, disponga de información suficiente para determinar y liquidar la deuda, aquella omisión puede también, no ser idónea¹⁹⁸.

En todos estos supuestos, en los que la Administración puede conocer, de forma potencial los hechos ocultados la doctrina se divide¹⁹⁹. Y es que actualmente la

¹⁹⁶ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.128. ALONSO GALLO, "La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal", *Diario la Ley*, 2005, p.6. Finalmente el autor del artículo dice que "no habrá delito fiscal cuando el obligado tributario no haya actuado de forma engañosa fraudulenta. Y tal inexistencia de engaño será indiscutible cuando la Administración Tributaria haya dispuesto de los datos que le permitan conocer la incorrección de la tributación realizada por el contribuyente."

¹⁹⁷ Cfr. MESTRE DELGADO, *La defraudación tributaria por omisión*, 1991, p.83.

¹⁹⁸ Cfr. MESTRE DELGADO, *La defraudación tributaria por omisión*, 1991, p.83. En estos casos se deja la puerta abierta a posibles sanciones administrativas, Vid. AYALA GÓMEZ, en, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.128, 148.

¹⁹⁹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.407, "habrá delito de defraudación tributaria si se ocultan los hechos imponibles, aunque la administración hubiera estado en condiciones por sí misma de poder averiguarlos". También, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, p.665: "Pero también resultaron idóneas dichas comisiones con absoluta independencia de si la administración podría llegar a saber o sabía efectivamente por otra vía (declaraciones de terceras personas o por una propia actuación investigadora previa de oficio) la existencia y cuantía de la deuda tributaria".

capacidad de la Administración para conocer los datos fiscalmente relevantes es tan alta que este delito sería prácticamente inexistente²⁰⁰.

En este sentido, la jurisprudencia, de forma mayoritaria ha negado que el conocimiento previo o potencial de los datos por parte de la Administración elimine el carácter típico de la conducta. Así sucede, entre otras, en la STS 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005, en la que, al referirse a la omisión de declaración de datos como conducta de ocultación idónea, argumenta que *"esta consideración no debe ser modificada...por el hecho de que la Administración, con independencia de la actuación del contribuyente, pudiera haber conocido el hecho imponible"*²⁰¹.

Sin embargo, y como se verá posteriormente, esta doctrina tiene presencia -escasa-, en algunas resoluciones de determinadas Audiencias Provinciales. Es el caso de la SAP Sevilla 364/2007, de 19 de julio de 2007, la cual pasamos a reproducir:

La Agencia tuvo conocimiento antes de iniciar la inspección de la deuda existente. Por ello es difícil, en el presente supuesto, inferir un ánimo de defraudar en los denunciados. Prueba de que no hubo ocultación es la manifestación de la Inspectora que en el acto del juicio oral manifestó: "que de la información de la empresa salía la situación de la misma", "que le faltaba corroborar la información que tenía", "que lo declarado por la empresa se corroboró", "con esos modelos 347 se sabía el volumen de negocio", "con la información del modelo 347 y las facturas tiene la información principal para determinar el impuesto, aunque precisa corroborar que es para lo que se hace la inspección", "que tenía toda la información antes de la inspección pero tenía que corroborarla". De todo ello parece inferirse la ausencia del elemento defraudatorio que exige el artículo 305 del Código Penal, precisamente porque no existe ninguna maniobra fraudulenta ni de ocultación a la Hacienda Pública, quien antes de llevar a efecto la labor de inspección conocía la verdadera situación de la empresa.

Según esta doctrina, defraudar es ocultar, y no se puede ocultar lo que ya se conoce.

²⁰⁰ Así lo refiere, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.407.

²⁰¹ Mismo criterio denegatorio, en la SAP A Coruña, 12/2017, de 9 de enero de 2017: *"...Sin que el hecho de que la Administración Tributaria a través de sus medios de comprobación sea capaz de advertir el incumplimiento tributario y de obtener los datos que una vez contrastados permitan una plena identificación de la obligación incumplida minimice o prive de relevancia - como conducta defraudadora - a la omisión de la presentación de la declaración, omisión que constituye un evidente intento de eludir las propias responsabilidades fiscales y de ocultar el hecho imponible"*.

7.4.5. Funciones de comprobación e investigación por parte de la Administración

Otro elemento clave a la hora de definir correctamente la conducta de ocultación cuya teoría analizamos, está relacionado con las dos funciones que puede realizar la Administración Tributaria. Hablamos de las actividades de comprobación y las de investigación.

En este sentido, si la Administración, para conocer los hechos o datos tributariamente relevantes, pone en funcionamiento una actividad de mera comprobación, esto vendrá a demostrar que los mismos eran conocidos por aquella aun de forma potencial. La ocultación en este caso no será idónea.

Sin embargo, si aquella se ve obligada a ejercer funciones de investigación para llegar a conocer los datos o hechos que no conoce, la ocultación de los mismos por el sujeto pasivo del tributo sí será idónea.

Por tanto, habrá que distinguir, y así lo hace AYALA²⁰², entre los datos que posea la Administración y que por tanto, puede conocer mediante simples labores de comprobación y verificación, y aquellos datos que la Administración ni posee ni conoce, y que sólo puede averiguar mediante actuaciones de investigación.

6.3.5.1. Si la Administración despliega actividades de comprobación la ocultación resulta inidónea. Algunos supuestos

Como decíamos, si la Administración posee los datos para liquidar el tributo, es decir, los conoce o puede conocerlos mediante funciones de comprobación, sin necesidad de investigación, no habrá defraudación²⁰³. Esta circunstancia se producirá,

²⁰² Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.130.

²⁰³ Cfr. AYALA GÓMEZ, I. en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.130, refiriendo que lo determinante para la tipicidad es la capacidad de la conducta para imposibilitar la cuantificación, y esta se predica cuando la Hacienda Pública ha de acudir a la investigación, es decir a una actuación diferente de la de comprobar o verificar los datos que obran en su poder o suministrados por el contribuyente. Mismo criterio por parte de CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.99, quien entiende que estos casos deberán plantearse en el ámbito de la tentativa inidónea.

sobre todo, si con los datos suministrados por el propio obligado ya se puede determinar por la Administración la existencia y cuantía de la deuda sin necesidad de investigación alguna²⁰⁴. Y es posible en estos casos, que el obligado haya comunicado a la Administración esos datos de alguna forma distinta a la establecida por la propia Administración, lo que podría tener consecuencias sancionadoras tributarias, pero no penales.

¿Qué datos están a disposición de la Administración y cuyo acceso se realiza mediante meras funciones de comprobación o verificación? Entre estos encontramos los datos suministrados por el obligado tributario,²⁰⁵ y los datos que, si bien no han sido proporcionados por el obligado tributario, sí han sido facilitados por un tercero.

En estos supuestos no sería necesario llevar a cabo facultades de inspección por parte de la Administración tributaria, simplemente se debería comprobar los datos que ésta ya posee²⁰⁶.

A modo de ejemplo podemos señalar además, otros, como las operaciones que constan en la contabilidad, en la documentación empresarial, en las declaraciones tributarias de otros tributos, e incluso, en los borradores de la declaración que confecciona la propia Agencia tributaria²⁰⁷. En estos casos si dicha información se encuentra a disposición de la Administración, la cual podrá conocerlo mediante una acción de comprobación, su ocultación no podría ser considerada típica.

Dicha inidoneidad de la conducta del obligado²⁰⁸ llegaría incluso a aquellos casos de ocultación de datos que ya poseía la Administración previamente, pero que

²⁰⁴ Cfr. PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.224. Misma interpretación para CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.98. En contra de esta posición se postula MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 1996, p.40, para quien "en la medida en que la Administración se ve obligada a realizar una labor encomendada por imperativo legal al contribuyente, se produce identidad estructural entre ausencia de declaración y declaración mendaz."

²⁰⁵ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.98, AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.130, quien también añade los datos que la Administración ya posee.

²⁰⁶ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.99.

²⁰⁷ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.407, con cita a NIETO MARTÍN, en AAVV, *Nociones fundamentales de Derecho Penal*, PE, 2015, p.317.

²⁰⁸ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.99 entiende que estos casos deberán valorarse en el ámbito de la tentativa inidónea.

por una falta de diligencia,²⁰⁹ o por inactividad por su parte,²¹⁰ no cuantificó cuando podía haberlo hecho²¹¹.

En cuanto a la autoliquidación realizada por el propio contribuyente, hay que decir que ésta no dispensa a la Administración su deber de comprobación²¹². El Derecho Penal no debería entrar en la mera incorrección de autoliquidaciones,²¹³ máxime si el obligado tributario ha cumplido otras obligaciones, facilitando por ejemplo información correcta a la Administración sobre el hecho imponible²¹⁴. Esto, como es lógico, permite determinar la deuda y cuantificarla sin necesidad de investigación alguna²¹⁵.

Y continuando con los ejemplos, encontramos que tanto los errores por parte del obligado referentes a la aplicación de normas tributarias en un caso concreto, como las equivocaciones en operaciones aritméticas de una correcta declaración o liquidación, no constituyen ocultación idónea a efectos penales²¹⁶. En el primer caso, porque es la Administración la que puede aplicar la normativa de forma correcta²¹⁷. Y en el segundo, por la evidente capacidad de la Administración de comprobar las operaciones matemáticas y obtener el resultado correcto a efectos de tributación. En

²⁰⁹ En cuanto esta actuación negligente, o al menos, deficiente, por parte de la Administración, se refiere la STS 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005, la cual absuelve al acusado, en base a que "la inexistencia de una liquidación temporánea sobre esos hechos imposables en el caso actual no se ha debido a la acción de los acusados sino a la deficiente y tardía actuación administrativa", al analizar asunto relativo a requerimiento formal de la Administración Tributaria a contribuyente que no había presentado declaración tributaria ni pago de la deuda, pero dicho requerimiento se efectúa dentro del periodo voluntario para que el contribuyente entregara voluntariamente documentación relativa a dicho hecho imponible en fase de investigación tributaria.

²¹⁰ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.97.

²¹¹ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.120

²¹² *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. Artículo 101. *Las liquidaciones tributarias: concepto y clases*. 1. "La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento."

²¹³ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.97.

²¹⁴ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.97.

²¹⁵ Cfr. PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.225, por lo que se propone castigarlas desde el derecho administrativo sancionador.

²¹⁶ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.409 con cita a PÉREZ ROYO.

²¹⁷ El contribuyente únicamente estará obligado a despejar errores de la Administración relativos a hechos y no a normas. Cfr. en ese sentido, BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.75.

ambos supuestos, la Administración podrá aplicar, en su caso, las sanciones administrativas correspondientes, y se podrán dirimir tales controversias en la jurisdicción contencioso-administrativa.

*6.3.5.2. La Administración ejerce funciones de investigación.
Escaso ámbito de aplicación y reducción de la amplitud del delito*

El aspecto clave que estamos analizando en estos puntos es la función de investigación que debe llevar a cabo la Administración para considerar que existe defraudación fiscal a efectos penales.

Y es que, la acción de investigar -a diferencia de la de comprobar-, lleva consigo el descubrir o aclarar algo nuevo que se desconoce previamente. De este razonamiento se desprenden varias consecuencias que queremos exponer.

La primera, y tal y como lo razona FERRÉ OLIVÉ²¹⁸, es que, en la actualidad, las nuevas tecnologías permiten a la Administración efectuar cruce de datos y tener conocimiento de la mayoría de operaciones de carácter tributario. En este sentido, como indica el referido autor, se podría llegar potencialmente a conocerlo todo y hacer impracticable este delito contra Hacienda Pública. Si poco o nada se escapa al control de la Administración Tributaria, la inmensa mayoría de datos susceptibles de ser ocultados pueden ser conocidos por aquella mediante meras funciones de verificación²¹⁹. Dicho de otra forma. De la inmensa mayoría de datos con relevancia fiscal, la Administración tiene un conocimiento potencial de los mismos, por ello, la ocultación de estos no sería idónea.

Y, en segundo lugar. Si esta circunstancia la llevamos al ámbito del delito fiscal, podemos decir que la amplitud del delito se reduciría enormemente. Dado que

²¹⁸ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.407.

²¹⁹ Cfr. MORALES PRATS, "Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria", *RTL*, 1986, p.8, ya ponía de manifiesto que, "el volumen de información que maneja la Administración tributaria, y los niveles de eficacia y diligencia que le son exigibles, no deben escapar de la valoración penal sobre el riesgo permitido... por lo que no se puede pretender que la intervención punitiva subsane la falta de diligencia o el incorrecto funcionamiento de la Administración tributaria en el desempeño de sus tareas inspectoras y recaudadoras...".

la Administración puede conocer la inmensa mayoría de los datos con relevancia fiscal, muchas de las conductas de ocultación no encajarían en el concepto de defraudación del delito. Por ello, en estos casos se ampliaría notablemente el ámbito de infracciones tributarias a cantidades incluso mayores a la cantidad típica penal²²⁰, ya que no habría defraudación penal pero sí podría haber infracción administrativa.

Dado lo dicho en el párrafo anterior, y con el objeto de matizar los efectos descritos, algún autor ha indicado que habría que entender que existiría delito de defraudación tributaria si se ocultan los hechos imposables, aun cuando la Administración hubiera podido por sí misma averiguarlos²²¹.

7.5. Origen contencioso administrativo en lo que a la inidoneidad de la ocultación se refiere

La jurisprudencia penal del TS todavía no se ha decantado por una aceptación mayoritaria de esta corriente, pues, en los escasos pronunciamientos se ha posicionado negando que las actividades de la Administración para conocer los datos ocultados condicionen que deba aceptarse o negarse el carácter de idóneo de la conducta de ocultación como delito fiscal.

Así lo hizo en los orígenes del delito fiscal, cuando el TS rechazó la idea de que la inactividad de la Administración Tributaria tuviera alguna influencia, para determinar que una conducta concreta constituyera defraudación idónea. Ejemplo de ello es la STS de 2 de marzo de 1988, donde decía, que: *"sin que deba relacionarse causalmente el error, es decir, la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal..."*.

²²⁰ Cfr. SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.473 en referencia al requisito de engaño.

²²¹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.407.

Más reciente es la STS 643/2005, de 19 de mayo de 2005,²²² donde se argumenta, a tenor del recurrente, que, *"introduciendo una variante interpretativa del relato de hecho viene a mantenerse que la Hacienda Pública conocía perfectamente el evento impositivo o el débito tributario generado por la maniobra de traspaso no justificado de beneficios directos de carácter personal y empresa deudora por resultados negativos de carácter societario. Insiste en que la Hacienda Pública no realizó ninguna inspección sobre el hecho de la transmisión, lo cual resulta absolutamente indiferente a efectos de la veracidad del hecho probado"*.

Doctrina esta, seguida por la jurisprudencia menor con la siguiente conclusión: *"Bastando en esos casos con la mera omisión, puesto que es interpretada y valorada razonablemente como una conducta suficientemente idónea para la elusión del pago del impuesto en cuanto supone la ocultación de la misma existencia del hecho imponible o de sus características. Esta consideración no debe ser modificada... por el hecho de que la Administración, con independencia de la actuación del contribuyente, pudiera haber conocido el hecho imponible"*²²³.

Los requisitos anteriormente expuestos relativos a la teoría de la ocultación aplicable al delito fiscal, tienen un claro origen: la jurisprudencia contencioso administrativa²²⁴. En este ámbito, encontramos sentencias que "calcan" los requisitos doctrinales referidos más arriba, pero únicamente aplicados al ámbito administrativo.

²²² Hechos probados de la sentencia: *"Mediante la citada operación pretendía S.P. sustraerse de sus elevadas obligaciones tributarias, toda vez que la entidad adquirente de la totalidad de las acciones, "Pinyer S.A.", aparecería como obligada a tributar en su declaración del Impuesto de Sociedades. La citada compraventa constituía el vehículo de la estratagema defraudatoria, operación que, enteramente simulada, carecía de toda lógica comercial habida cuenta que la adquisición versaba sobre ente societario que presentaba una importante deuda fiscal y que carecía de activos fuera del quehacer profesional de sus socios anteriores, dándose la circunstancia plenamente conocida por ambos acusados que al mantener "Pinyer S.A." importantes bases imponibles negativas en ejercicios anteriores compensaría la nueva obligación fiscal de "Círculo de Management y Control S.A." Conforme al plan proyectado, la entidad "Pinyer S.A." asumió en su declaración del Impuesto de Sociedades correspondiente a la anualidad de 1990 la globalidad de los antes mencionados beneficios, procediendo a la aludida compensación con las cuantiosas pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores. Por su parte, el acusado S.P. omitió toda referencia en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la suma correspondiente al porcentaje de su participación en los repetidos dividendos, produciéndose así la elusión de la cuota de 26.327.114 ptas. que debería haber satisfecho a la Hacienda Pública"*.

²²³ Por todas, SAP Las Palmas 198/2015, de 23/11/2015.

²²⁴ SAP Guipúzcoa, 142/2018, de 25/06/2018: *"La jurisprudencia administrativa ha establecido la inexistencia de ocultación en los supuestos en que la Administración tiene pleno conocimiento de los datos para liquidar"*.

A este respecto, citamos la STS rec. 45/2005, de 14 de septiembre de 2006, Sala 3ª, que dice:

"En el presente caso, y sin mediar intervención de la Inspección de los Tributos, ha sido la Oficina gestora la que ha requerido a la entidad recurrente para que, en relación con, la declaración anual del IVA correspondientes al ejercicio 1998, aportase libros registro de facturas emitidas, de facturas recibidas y de bienes de inversión, es decir, ha realizado una actividad de comprobación en sentido propio, y lo ha hecho en base a los datos y antecedentes que obraban en su poder y los que requirió al efecto, sin comportar ello el desarrollo de auténticas actividades de investigación. Por tal razón, de conocer la Administración Tributaria la realización del hecho imponible, pues no en vano requirió a la entidad aquí recurrente para que presentara aquellos libros a fin de constatar si los datos declarados coincidían con lo que figuraban en aquellos registros, no podía haber existido por parte de dicha recurrente una conducta de ocultación "cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos", y siendo ello así tampoco podía existir la infracción tributaria grave por la que la recurrente fue sancionada, resultando por ello contrario a Derecho el acuerdo impugnado y siendo procedente, con estimación del recurso, anular dicho acto y la sanción impuesta"."

O como especificaba la STS también de la Sala 3ª, rec. 6194/1998, de 15 de diciembre de 2003:

*"Por supuesto, y para evitar equívocos...sí existirá infracción tributaria grave... cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-autoliquidación, sin que la Administración Tributaria conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente, por lo que, si no se presentan, sólo puede conocer estos hechos y cobrar el tributo mediante la función investigadora...".*²²⁵

A pesar de que la doctrina más especializada no duda en ir perfilando los requisitos que la ocultación debe cumplir para ser considerada como "defraudación" penal típica, de forma muy similar a la tesis contencioso-administrativa expuesta más arriba, la teoría aquí referida no ha tenido reflejo conforme a dichos requisitos -al menos de manera reseñable-, en el orden penal. Pasamos a explicarlo.

²²⁵ También en ámbito contencioso encontramos la STS de la Sala 3ª, rec. 1575/1999, de 29/04/2004: "Aunque no lo diga de modo expreso, el art. 79, letra a), de la Ley General Tributaria encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa, cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos."

7.6. Posición de un sector minoritario de la jurisprudencia penal respecto de la atipicidad de conductas en las que la Administración conozca los datos objeto de defraudación

Sin embargo, hemos de decir que sí se observa en la jurisprudencia penal pequeños *guiños* a esta teoría en cuanto a la inidoneidad de la ocultación, y a la atipicidad de la defraudación. Ejemplo de ello, son sentencias relacionadas con el concepto de simulación de ciertos negocios jurídicos por parte de futbolistas profesionales. En algunas de ellas se alude, *obiter dicta*, a la posibilidad de que el autor hubiere comunicado a la Administración, previamente, datos relativos a la tributación objeto de acusación. Así encontramos la SAP Madrid 672/2019, de 25 de noviembre de 2019, en la que se argumenta en la absolución, cómo el futbolista había comunicado el objeto de la cesión objeto del procedimiento, no sólo en el modelo 720 sobre *bienes y derechos en el extranjero*, sino también en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio:

"Roi ERT ha presentado las correspondientes declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio, en los que hizo constar la deuda que WERT, S.L. mantenía con él por la cesión de derechos de imagen mediante el contrato firmado el 1 de agosto de 2009, así como los importes que le eran abondos en cada ejercicio por dicha sociedad en tal concepto (288.305.47 euros en 2011, 2.278.983,69 euros en 2012, según certificaciones emitidas por Geni ERWA). Consta, asimismo, declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero, con referencia, entre otras, a WERT-SOCIEDADE UNIPERSSOAL LDA".

Igualmente encontramos la SAP Madrid, nº 279/2018, de 23 de mayo de 2018²²⁶, respecto a un procedimiento penal contra futbolista, análogo al anterior, en la que se dice que:

²²⁶A sensu contrario, se refiere a la inexistencia de comunicación previa por parte del sujeto para fundamentar la conducta como ocultación. Cfr. SAP Madrid nº 53/2019, de 22 de enero de 2019: "...ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero". Así también, en STS 740/2018, de 6 de febrero de 2019: "Pese a lo anterior, y con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, el acusado mantuvo la estructura societaria anteriormente descrita con el fin de no declarar a la Hacienda Pública española los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2011 y 2012, ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero".

"...con el fin de que permanecieran opacas a la Hacienda Pública española los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2.012 y 2.013, ejercicios en los que tampoco presentó la Declaración de titularidad de bienes en el extranjero".

Por ello, a lo largo del presente trabajo,²²⁷ iremos haciendo mención a supuestos, en los que una comunicación previa por parte del sujeto, puede hacer atípica la conducta como delito fiscal, por inexistencia de ocultación en la misma. Son, principalmente supuestos de IVA e IRPF, en los que la presentación de ciertos modelos informativos puede condicionar la tipicidad de la ocultación.

7.7. Conductas concretas de ocultación según la jurisprudencia

La jurisprudencia, en lo que al delito fiscal se refiere, ha hecho alusión a la teoría de la ocultación de una manera similar que a los ejemplos clásicos de engaño. Es decir, ante supuestos de hecho muy similares han sido calificadas en unos casos como ocultación y, en otros, como engaño puro.

En este sentido se ha asimilado la desfiguración u ocultación de datos tributarios relevantes con la modalidad elusiva defraudatoria²²⁸. Igualmente ha determinado que, omitir la declaración del Impuesto sobre Sociedades, no efectuar el pago del mismo, presentar declaraciones deliberadamente incorrectas de IVA, y crear facturas falsas de servicios inexistentes para su presentación ante Hacienda con el fin de aminorar la cuota debida, constituyen supuestos de ocultación y, por tanto, de delito

²²⁷ Vid. en ese mismo trabajo, capítulo V, apartado 5.2. Vid. igualmente capítulo XVII, apartados 1.4 y 3.4.

²²⁸ STS 801/2008, de 26 de noviembre de 2008: *"La conclusión es obvia: los acusados ocultaron a la Hacienda la verdadera situación a que venían obligados presentando a sabiendas unas declaraciones o autoliquidaciones mendaces, pues la propia documentación contable de que disponían los gestores de la sociedad evidenciaba la falsedad de los datos aportados por los acusados, y esta actuación engañosa fue lo que justificó falazmente que respecto del ejercicio de 1.995 dejaran de ingresar 21.488.022 pesetas, y en el de 1.996, 21.034.828 pesetas."*

fiscal²²⁹. Y misma consideración ha tenido omitir simplemente determinados ingresos en las declaraciones del impuesto sobre sociedades²³⁰.

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, la jurisprudencia ha determinado que no efectuar ni las declaraciones mensuales de IVA ni el resumen anual, seguido del impago constituye igualmente ocultación a los efectos de delito fiscal²³¹.

Los casos de en los que se produce la multiplicación de asientos contables puramente nominales, y la falsificación de facturas entre un laberinto de sociedades que justifican operaciones ficticias y simuladas, son práctica habitual mediante la que se pretende dificultar la investigación y camuflar operaciones consideradas por ello defraudatorias²³².

²²⁹ STS 171/2011, de 17 de marzo de 2011. STS 371/2003, de 15 de marzo de 2003: *"se ha comprobado detalladamente por el juzgador de instancia que la conducta del acusado consistió en defraudar a la Hacienda Pública por el doloso procedimiento de utilizar falsas facturas por gastos sociales inexistentes, eludiendo así el pago de parte del impuesto de sociedades..."*.

²³⁰ STS 737/2006, de 20 de junio de 2006. *"La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta "defraudatoria"...ello no significa que la inclusión de esos gastos reales, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, suponga una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del Código Penal"*. Sobre el hecho de que la omisión de la declaración del impuesto de sociedades, o su presentación con datos falsos, constituye ocultación, *Vid. STS 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005: "Es cierto que normalmente la omisión de la declaración supone la ocultación dolosa del hecho imponible, y la declaración presentada falseando los datos implica una ocultación de las características de aquél que dan lugar a la deuda, tratándose de conductas equiparables"*.

²³¹ Así, la STS 561/2018, de 15 de noviembre de 2018: *"Ambos conocían la actividad empresarial y, como se razona en la sentencia, conocían su obligación de declarar, pese a lo cual no presentaron, como era preceptivo, ni las declaraciones mensuales de IVA ni el resumen anual de 2010, ocultando de esta forma la existencia de la base imponible, con evidente perjuicio para la Hacienda Pública. Tal actuar integra sin duda la conducta descrita en el tipo penal por el que han sido condenados."* En el mismo sentido, SAP Barcelona, 537/2017, de 14 de diciembre de 2017: *"Ni el Sr. Juan Carlos ni el Sr. Amadeo efectuaron declaración del IVA por las dos compraventas de inmuebles el segundo Trimestre de 2009, ante Hacienda, ni efectuaron declaración de resumen anual de IVA correspondiente al ejercicio 2009 (modelo 390), ni declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347). En consecuencia, ocultaron a la Hacienda Pública los IVA devengado por las dos compraventas de los dos inmuebles de autos y repercutido, y a pesar de haber sido ingresados sus importes por los compradores de los mismos en la cuenta bancaria de la sociedad de autos...se destinaron parte importante dichos importes al pago de deudas de la sociedad con la Caixa Laietana."*

²³² Hablamos de supuestos en los que mediante la falsificación de facturas se lleva a cabo una simulación, y por tanto, su calificación como delito fiscal. Más que un conglomerado de sociedades, el hecho que la conducta sea considerada típicamente penal, es el concepto de simulación, algo que con la falsificación de facturas para justificar operaciones simuladas es calificado como tal por la jurisprudencia de forma rotunda. *Vid. en este sentido, la STS 494/2014, de 18/06/2014: "La experiencia indica que un intrincado laberinto de sociedades interpuestas y la multiplicación de asientos contables puramente nominales, suelen ser práctica habitual mediante la que se pretende dificultar la investigación y camuflar operaciones defraudatorias.... En el "factum" se describe una actuación concertada con éstos, basada en la elaboración de asientos contables sin las facturas correspondientes, ligados a operaciones simuladas o servicios inexistentes, relativos a las empresas EMPRESA1 y EMPRESA2 con*

En cuanto a la realización de declaraciones de manera inexacta²³³ nos referiremos posteriormente, pues no siempre dicha actuación ha constituido "defraudación". Lo que sí es evidente es que una declaración inexacta donde se utilice la figura de la simulación²³⁴ va a ser calificada de declaración fraudulenta a efectos de delito fiscal.

Por ello, supone ocultación una declaración del impuesto de sociedades e IVA con gastos abonados a sociedades vinculadas que no respondían a servicios prestados o a suministro de materiales. Eso supone la disminución indebida de la base imponible del IVA soportado y de la base imponible del Impuesto, todo ello mediante facturas falsas, y con objeto de disminuir la cuantía a ingresar en el Erario Público²³⁵.

Concepto de "simulación" muy referido por la jurisprudencia para describir conductas consideradas defraudatorias en este delito. También desde la teoría de la ocultación. Por ejemplo, se produce ocultación en la venta de inmuebles simulando una permuta de la que los sujetos pasivos no tributan²³⁶. O aquellos casos en se realiza

la finalidad de enriquecerse a costa de la Hacienda Pública y que llevaron a la descapitalización de la empresa de la que el acusado era administrador, cuyo concurso de acreedores había sido ya declarado en el año 2006."

²³³ Sobre ocultación y declaraciones inexactas, Vid. STS 801/2008, de 26 de noviembre de 2008: "...Presentaron en los ejercicios 1995 y 1996 auto liquidaciones trimestrales del IVA inexactas en plazo así como los resúmenes anuales presentados el 6-3-96 y el 30-1-97 en los que se consignaban como cuotas a favor de la Hacienda Pública 1.880.166 pesetas y 2.926.701 pesetas, respectivamente, habiendo ocultado a la Hacienda Pública cuotas de 129.145,61 euros, y 126.421,862 euros, respectivamente, conforme las siguientes liquidaciones... "los acusados ocultaron a la Hacienda la verdadera situación a que venían obligados presentando a sabiendas unas declaraciones o autoliquidaciones mendaces".

²³⁴ Por todas, la STS 520/2008, de 15 de julio de 2008: "...presentara una declaración tributaria inexacta, correspondiente al Impuesto de sociedades del ejercicio 1994, a fin de reducir la base imponible generada por la venta de una parcela... que...dicha sociedad efectuó a la entidad "U., S.A.", simulando para ello la adquisición de servicio mediante facturas que no correspondían a servicios efectivamente prestados, valiéndose para ello de sociedad vinculadas a "B., S.A.".

²³⁵ Así sucede en la STS 632/2018, de 12 de diciembre de 2018: "*declaración del Impuesto sobre Sociedades... y la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido... declaraciones... que no reflejaban la actividad real de la sociedad, sino que incluían gastos abonados a las sociedades vinculadas ... que no respondían a servicios prestados o a suministro de materiales y que supusieron la disminución indebida de la base imponible del IVA soportado y de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con objeto de disminuir la cuantía a ingresar en el Erario Público. Al efecto anterior, el acusado dispuso la creación de once facturas emitidas en concepto de trabajos de rehabilitación total en el inmueble de la CALLE000 NUM004 de Madrid... que no responden a servicios realmente prestados por la contratista a la propiedad"... "La conducta típica consiste así en la ocultación o modificación del hecho imponible, mediante la ocultación, alteración u omisión de datos relevantes y significativos que se proyectan y trasladan a la cuota tributaria."*

²³⁶ Supuesto clásico de simulación relativa. Así en la STS 445/2010, de 13 de mayo de 2010, sobre ocultación y simulación. "*El recurrente ocultó una operación de venta de acciones que le reportaba unas cuantiosas plusvalías, simulando una permuta a una sociedad. De la operación de venta ocultada, surgían unas obligaciones tributarias que fueron incumplidas, dando lugar a la defraudación delictiva. "*

el cobro de dividendos por socios que transmiten la totalidad de las acciones a una tercera sociedad, la cual aparecería como obligada a tributar por los mismos en su declaración del impuesto de sociedades²³⁷. Misma conclusión por simular contratos con el fin de generar gastos ficticios y reducir la base imponible consecuencia de la venta de apartamentos de lujo²³⁸. Y es que llevar a cabo una maniobra de operaciones de cobertura para ocultar la transmisión de terrenos de manera que se elude el impuesto de sociedades y se soslaya el pago del IVA, constituye simulación, y, por ende, ocultación²³⁹.

²³⁷ STS 643/2005, de 19 de mayo de 2005 Operación fuera de toda lógica supone "simulación". *"Aplicando las más generosas teorías de la causa en los negocios jurídicos, es evidente que su realidad no aparece por ningún sitio. Podría justificarse con un simple ánimo de liberalidad ya que prácticamente nos encontramos ante una donación pero esta motivación, realizada con el objeto de eludir el pago debido por las cantidades regaladas no puede ser acogida y admitida por el sistema jurídico en general ni por el tributario en particular. En definitiva, el elemento defraudatorio o el ánimo de engañar eludiendo el pago de los impuestos está claro en la realidad narrada en el hecho probado y el en substrato que se encuentra en los verdaderos fines de la operación."*

²³⁸ Si hay simulación para aparentar gastos deducibles y reducir la base, es ocultación. Vid. STS 290/2018, de 14 de junio de 2018: *"El problema estuvo en el capítulo de los gastos, al incluir los recurrentes unas pérdidas importantes derivadas de la compra de las acciones de Malibú, S.A. y del contrato de futuros convenido con Preston Investment Group, LLC, deudas que no eran ciertas, ya que se constató que se trataba de dos operaciones simuladas para aparentar la existencia de unas deudas deducibles que, una vez examinadas y contrastadas, se comprobó su inveracidad... Esas defraudaciones se materializaron en dos operaciones esenciales tendentes a generar pérdidas ficticias a EMPRESA1 que figurasen como "gastos deducibles" en el impuesto de sociedades y garantizaran además unas bases imponibles negativas a compensar en años sucesivos (de modo que "agotasen" el beneficio obtenido también en los años siguientes por la promoción y venta de los inmuebles), justificando así la salida de fondos al extranjero para el pago de las presuntas deudas que, en realidad, tenían como finalidad el pago de los beneficios obtenidos a los socios. Estas dos operaciones, ..., se realizaron para estructurar el fraude fiscal proyectado, llevándose a cabo en el curso de los años 2001-2006, con efectividad en las declaraciones tributarias de los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, aflorando en ellas el beneficio reportado por la promoción inmobiliaria. No es cierto pues que los acusados no ocultaran a la Hacienda Pública los ingresos que obtuvieron con la venta de los apartamentos de la URBANIZACIÓN000 y que incurrieran por tanto sólo en un fraude de ley no castigado penalmente. Lo que sucede aquí, una vez más, es que se instrumentaliza la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo, para reconvertir las operaciones fraudulentas, mediante las que se obra simuladamente para engañar u ocultar la declaración de ingresos a la Hacienda Pública, en un mero fraude de ley; esto es, en una simple utilización del precepto tributario que más favorece cuando se da un concurso de normas fiscales. En el presente caso, según se comprobará en el análisis de los motivos posteriores del recurso, concurre una conducta claramente defraudatoria al realizar los acusados auténticas simulaciones contractuales, según consta en la relación de hechos probados, con el fin de ocultar al control del Fisco hechos claramente sometidos a la imposición fiscal. Supuesto que nada tiene que ver con un mero fraude de ley. Por lo demás, es claro que cuando la parte recurrente alega que no ocultaron a la Inspección de Hacienda ninguna de las operaciones que realizaron, por lo cual su conducta no sería fraudulenta, olvida que las operaciones sí las declararon pero en lo que era sólo su mera apariencia. De modo que lo que afirmaban y expresaban era todo simulado, ocultando o escondiendo así el carácter simulador y fraudulento de las operaciones que exhibían como ciertas y reales"*.

²³⁹ STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002: *"Así, en el caso de la simulación -aquí se trata de la relativa- se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad comercial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley... Pues, resulta claramente perceptible a primera vista el desarrollo de una compleja serie de vicisitudes formalizadas de carácter asociativo; y, al mismo tiempo, a tenor del resultado final del cuadro de relaciones entre las dos sociedades, reclama la atención todo un conjunto de datos que han de ser leídos en una clave jurídica rigurosamente diversa,*

A diferencia de lo que sucede en la simulación, y como se analiza en el tema dedicado a los negocios jurídicos anómalos, el TC ha negado que en el fraude de ley exista ocultación. A estos efectos se dictó la STC 120/2005, en la que se dice que: "*el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal)...en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista*".

que lleva a la conclusión de que lo concordado y perseguido fue ciertamente una compraventa de terrenos. Acto efectivamente realizado, por el que no se tributó".

CAPÍTULO IV

MODALIDADES TÍPICAS

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo vamos a referirnos a los modos concretos mediante los cuales, el legislador determina que puede llevarse a cabo un delito fiscal. Pese a que estos, han sido objeto de distintas modificaciones a lo largo de la historia de este delito, en la actualidad son básicamente tres las formas comisivas: *elusión*, *obtención indebida de devoluciones* y *disfrute indebido de beneficios fiscales*.

2. ELUSIÓN

La comisión del delito de defraudación fiscal mediante la forma *elusiva* ha sido una modalidad típica que se ha mantenido en dicha figura desde la Ley 50/1977 hasta la actualidad. En este sentido, además de ser una de las formas comisivas más antiguas, es la más habitual en los procedimientos por delito fiscal.

Dentro de esa forma típica encontramos todos aquellos supuestos, en los que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no realiza, o realiza fraudulentamente, la declaración o autoliquidación y, en consecuencia, no ingresa la cuota debida.

Debemos precisar, no obstante, que la única modificación efectuada en la modalidad de "elusión", se produjo entre la Ley de 1977²⁴⁰ y la posterior Ley Orgánica de 1985²⁴¹.

²⁴⁰ Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

²⁴¹ Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Así, en la primera, el legislador optaba por la siguiente redacción:

"Cometerá delito fiscal el que defraude... mediante la elusión...".

Sin embargo, bajo la Ley Orgánica de 1985, el legislador modificó la composición el siguiente sentido:

"El que defraude... eludiendo...".

2.1. Aproximación al significado del término "eludir", y discusión respecto a su idoneidad

Para poder analizar la modalidad elusiva del delito fiscal se hace indispensable conocer el significado de termino "eludir". Así, éste supone:²⁴² *"evitar con astucia una dificultad o una obligación"*.

En este sentido, la doctrina penalista ha añadido una circunstancia que puede condicionar el mero análisis semántico del término. Así, un sector doctrinal, se decanta por entender que el legislador, utilizando el término "elusión", habría pretendido exigir una cierta connotación de fraude o engaño en la conducta del autor²⁴³.

En relación a lo anterior, y dado que todas las modalidades típicas (*eludir...*, *obtener indebidamente...*, *o disfrutar...*), deben ser realizadas mediante una "defraudación", se podría entender que el término "eludir" podría suponer lo que se ha

²⁴² Diccionario de la RAE, actualizado 2019. 1. tr. Evitar con astucia una dificultad o una obligación. *Eludir el problema. Eludir impuestos.* 2. tr. Esquivar el encuentro con alguien o con algo. *Eludió su mirada.* 3. tr. No tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente. *Eludió su reproche.*

²⁴³ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.65, quienes refiriéndose al significado de "eludir" consistente en "hacer vana o frustrar una cosa por medio de artificio" recalcaría la exigencia de fraude, y, por tanto, de engaño. También, BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal, PE*, 2012, p.21, quien entiende que la conducta de elusión denota per se su carácter mendaz, por lo que si la propia conducta del contribuyente pone de manifiesto la ausencia de artificio alguno de carácter elusivo, será atípica.

denominado una cierta reiteración semántica,²⁴⁴ pues una de las acepciones del verbo defraudar es "eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones"²⁴⁵.

Y es que, "eludir" mediante una "defraudación" parece profundizar en la idea de requerir un cierto engaño, ardid o argucia, que *a priori* situaría el mero incumplimiento de obligaciones tributarias como conducta atípica. Recordando la clásica argumentación doctrinal, se castiga al que "defrauda eludiendo", y no al que "elude" sin más²⁴⁶.

Existe un debate abierto en relación a la idoneidad del verbo "eludir" como modalidad típica. En este sentido, se propone por un sector ciertamente especializado la sustitución del mismo por el concepto de "evasión tributaria,"²⁴⁷ pues técnicamente, y en relación al Derecho Tributario,²⁴⁸ pudiera ser un término más preciso.

2.2. Tendencia histórica. Constante aumento del objeto de la elusión penal y la conexión con el Derecho Tributario.

Como hemos referido más arriba, el objeto de la elusión ha sido uno de los aspectos que más se han modificado a lo largo de la historia del delito fiscal. Vamos a realizar un recorrido histórico por las reformas llevadas a cabo en este sentido.

²⁴⁴ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.418.

²⁴⁵ Diccionario RAE, 2020.

²⁴⁶ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.121.

²⁴⁷ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.117: "El empleo del término "eludiendo", que sustituye a la expresión "mediante la elusión" del antiguo 319, no es concepto pacífico en el seno de la doctrina, y ha sido criticado en muchos casos por llevar cierta confusión a la redacción del precepto." Se hace eco de la propuesta de modificación de "elusión" por "evasión", CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.43.

²⁴⁸ Cfr. PEREZ ROYO, *La configuración de la acción típica*, REDF, 1985, p.354, explica que "se suele distinguir entre los conceptos de elusión y evasión. Mientras que la evasión supone una conducta que causa un perjuicio a la recaudación tributaria, evitando el pago del tributo mediante la infracción o vulneración frontal de una norma tributaria, en cambio, la elusión designa un comportamiento mediante el cual, sin infringir formalmente ningún precepto, se evita la aplicación de una norma tributaria, a través de una vía indirecta...". AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.118: "...existen diferencias entre "elusión" y "evasión", identificando la primera con el "fraude a la ley tributaria", la denominada "evasión fiscal lícita...". FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.418,419, explica cómo en su día, la confusión entre eludir y evadir, lo que generó que la propia jurisprudencia entendiera que se perseguía el fraude de ley -ligado al término eludir-.

El artículo 319 de la Ley de 1977²⁴⁹ establecía que:

"Cometerá delito fiscal el que defraude... mediante la elusión del pago de impuestos...".

Años más tarde, el artículo 349 de la Ley Orgánica 2/1985, especificaba:

"El que defraudare... eludiendo el pago de tributos...".

El artículo 349 de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, con escasa vigencia temporal, volvía a alterar la redacción en el siguiente sentido:

"El que... defraudare... eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie...".

Desde ese momento, en el cual el legislador añadió varias categorías que podrían ser objeto de elusión, sus elementos se han mantenido a lo largo de las siguientes modificaciones legislativas hasta la llegada de la *Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre*, la cual ha dejado el precepto con el siguiente contenido:

"El que... defraude... eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta...".

Un análisis de los conceptos susceptibles de ser eludidos evidencian que se requiere de una valoración jurídica para comprender el significado de los mismos. Así, la noción de tributo, de cantidades retenidas, o de ingresos a cuenta, no son categorías o elementos con un significado social o coloquial, sino que para ser interpretados hay que recurrir al Derecho Tributario. Su naturaleza, por tanto, no es otra, que la de elementos normativos²⁵⁰.

²⁴⁹ Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

²⁵⁰ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.122, referido al concepto de "tributos" del tipo del delito fiscal.

2.3. Formas o modos elusivos

2.3.1. Eludir el pago de tributos

Forma y objeto de elusión establecidos en el delito fiscal mediante la Ley Orgánica 2/1985, que ha permanecido vigente hasta la actualidad.²⁵¹ La correcta clasificación del término "tributo" se encuentra en la Ley General Tributaria:

Artículo 2.2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

2.3.2. Eludir cantidades retenidas o que se hubieran debido retener

La figura de la retención, de origen tributario, tiene como objetivo que la Hacienda Pública disponga de recursos económicos de forma regular, al establecer una especie de obligaciones al retenedor, que supongan una anticipación del pago de cuotas²⁵². En definitiva, se trataría de una técnica jurídica mediante la cual se trata de asegurar el cobro de tributos debidos por un tercero,²⁵³ estableciendo al retenedor, el deber de gestionar el tributo de otros, haciéndole colaborar así en su recaudación²⁵⁴.

²⁵¹ Anteriormente a 1985, en el artículo 319 de la Ley 50/1977 constaba "elusión del pago de impuestos".

²⁵² En este sentido, BAÑERES SANTOS. en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.289.

²⁵³ SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.56.

²⁵⁴ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.422.

En este sentido, el artículo 37.2 de la LGT establece la figura del retenedor con la siguiente redacción:

Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos.

Modalidad esta de la retención incorporada al delito fiscal bajo la Ley Orgánica 6/1995,²⁵⁵ la cual ha mantenido su vigencia hasta la actual redacción. Previo a lo anterior, la conducta de elusión de cantidades retenidas era calificado por la jurisprudencia como delito de apropiación indebida²⁵⁶.

A pesar de su tipificación expresa, existe aún cierta controversia doctrinal en relación a aquellas defraudaciones tributarias que no superan los 120.000 euros, y que podrían ser atípicas, como aquí defendemos²⁵⁷ o, por el contrario, constituir delito de apropiación indebida.

En lo referente a la particularidad de la elusión de "*cantidades que se hubieran debido retener*", la doctrina entiende que en este caso el legislador pudiera referirse a retenciones no practicadas cuando existiría obligación de hacerlo, o, una clara referencia al "trabajo en negro" y al "dinero negro"²⁵⁸.

²⁵⁵ Desde ese momento, la jurisprudencia dejaba de calificar dichas conductas como apropiación indebida, por tipificación expresa de dicha modalidad en el delito fiscal. Así, la STS 1/1997, de 28 de octubre de 1997: "*Las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica antes citada son en cambio muy importantes en comparación con el primitivo texto del art. 349. De un lado, con una manifiesta gravedad del tipo penal, se introduce la comisión por omisión a la vez que se amplía el ámbito de la acción porque el delito se configura no sólo en cuanto al impago de tributos sino también respecto de la elusión de "cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie", modificación realmente importante ya que es discutible que el no ingreso de las cantidades retenidas a cuenta del IRPF deja de ser apropiación indebida, tal y como venía siendo considerado por alguna jurisprudencia*".

²⁵⁶ Por todas, la STS 3 de diciembre de 1991, rec. 4267/1988: "*Sobre este punto la doctrina jurisprudencial, a partir de la S. 24-12-1986, y, particularmente, en la de 25-9-1990, adoptó la solución jurídica seguida en los casos similares de apropiación de las cuotas obreras de la Seguridad Social; la resolución última, con extensa aportación argumental, rechazaba la hipótesis del delito fiscal (la sentencia de instancia había calificado de apropiación indebida como medio para cometer un delito contra la Hacienda Pública), porque el sujeto activo o retenedor no era deudor «directo» del Erario Público, ya que su obligación nacía de un mecanismo obligacional «indirecto», igual al que correspondía a los gestores de negocios ajenos o a los administradores al servicio de otro... Y respecto del fondo del recurso, no hay razón suasoria para quebrar el criterio jurisprudencial mantenido con reiteración en las SS. de 24-12-1986, 25-9-1990 -antes aludidas-, y en la de 15-1-1991, en espera de obtener, «de lege ferenda», un tratamiento penal que elimine objeciones y explicables discrepancias.*"

²⁵⁷ En este sentido FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.421.

²⁵⁸ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.96.

2.3.3. Eludir ingresos a cuenta

Supuesto establecido con esta literalidad en la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en la que se suprimía la exigencia de que sólo fueran *retribuciones en especie*. Esta última limitación, mantenida desde la Ley Orgánica 6/1995 en todos los preceptos posteriores hasta la Ley Orgánica de 2012,²⁵⁹ según la doctrina, carecía de sentido²⁶⁰.

El artículo 37.3 de la LGT se refiere a dicha obligación:

Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo.

La doctrina refiere que los ingresos a cuenta revisten la misma naturaleza que las retenciones,²⁶¹ esto es, constituyen supuestos de recaudación,²⁶² que suponen una técnica jurídica para asegurar el cobro de tributos debido por un tercero²⁶³.

3. OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES

Hasta su introducción por Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, dicha conducta era calificada como delito de estafa²⁶⁴.

²⁵⁹ Modalidad referida a "retribuciones en especie" introducida por la *Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio* y mantenida en la *LO 10/1995 de 23 de noviembre*, en la *LO 15/2003 de 25 de noviembre*, y en la *LO 5/2010 de 22 de junio*.

²⁶⁰ Cfr. MORILLAS CUEVA (coord.), *Sistema de Derecho Penal Español, PE*, 2011, p.652.

²⁶¹ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.177 entiende que en el caso de la omisión de ingreso a cuenta cuando se trate de retribuciones en especie, no supondrá delito de apropiación indebida, pues en ese caso no se produce un desplazo patrimonial.

²⁶² Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, pp.73, 74.

²⁶³ Cfr. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.56.

²⁶⁴ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.74, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.64.

La obtención indebida de devoluciones como modo de comisión del delito fiscal, es la única en la que sólo cabe el comportamiento activo²⁶⁵. Dicha conducta consiste en presentar documentación mendaz en la que se alegan datos fiscales falsos, gracias a los cuales, se logra una devolución de forma indebida²⁶⁶. Es decir, el sujeto, normalmente a través de facturas, certificados, u otros documentos falsos, presenta una declaración o una liquidación con la que obtiene una devolución no debida.

Para la doctrina existe consenso en entender que presupuesto indispensable de esta modalidad será la existencia de una relación tributaria²⁶⁷. Así, bajo aquella relación estaremos ante un delito fiscal si se lleva a cabo una defraudación superior a 120.000 euros y, en caso contrario, ante una sanción administrativa.

Esta solución, admitida por la jurisprudencia prácticamente de forma unánime, parte del art. 8 CP²⁶⁸ pues ante el concurso de normas debe prevalecer el delito de defraudación fiscal²⁶⁹.

Sin embargo, de no existir relación tributaria alguna, y como haremos mención en otro punto del presente trabajo,²⁷⁰ es posible según un sector doctrinal cada vez más

²⁶⁵ Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.64, BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho Penal Económico*, 2005, p.481.

²⁶⁶ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.424, BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal, PE*, 2012, pp.21,22.

²⁶⁷ De acuerdo con la posición mayoritaria se encuentra, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.423. Sin embargo, en contra de la necesidad de que el sujeto activo sea obligado tributario y medie una relación tributaria se muestra, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, pp.64,65: "Quien obtiene la devolución no tiene por qué coincidir con el sujeto que ingresó el tributo, ni ser parte de la relación tributaria, como por ejemplo, quien soporta el IVA repercutido."

²⁶⁸ Artículo 8 CP: "Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas: 1.ª El precepto especial se aplicará con preferencia al general. 2.ª El precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible. 3.ª El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél. 4.ª En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor."

²⁶⁹ Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español, PE*, 2015, p.866, quien en relación al delito de defraudación fiscal refiere, "que es un delito especial respecto de la estafa que queda absorbida". APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, pp.134,135: "A nuestro juicio, como a lo largo de este trabajo hemos expuesto en varias ocasiones, el tipo del injusto del delito de defraudación tributaria no exige el ánimo de lucro propio de la estafa; por ello, parece necesario concluir en el sentido de que incluso en aquellos casos en que la defraudación tributaria reúne los elementos del tipo de la estafa el correspondiente concurso de leyes debe resolverse en favor de la aplicación del art. 349 del Código penal". En este sentido también, RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.154, quien, entiende que "la solución sería la del art. 8º del Código Penal, es decir, la de imponer al culpable el castigo que le corresponda en función de la forma que prevea una sanción más elevada."

²⁷⁰ Capítulo XV, "relaciones concursales del delito fiscal", apartado 1 "concurso con el delito de estafa".

numeroso, la calificación de la conducta como delito de estafa²⁷¹ si concurren los requisitos de esta figura²⁷². Hablamos de casos en los que un sujeto que no ostenta la condición de obligado tributario, simula o falsea datos para aparentar tener aquella condición. Bajo esa falsa apariencia solicita una devolución tributaria. Al no existir relación tributaria alguna, más allá de la que ha simulado, la aplicación del delito de estafa podría cubrir la posible laguna de punibilidad. Tendría dos posibles efectos, pues la defraudación sería punible como estafa en cualquier cuantía, - no a partir de 120.000 euros como el delito fiscal-, y se abriría la posibilidad del delito continuado, admitido por lo general para la estafa.

4. DISFRUTE DE BENEFICIOS FISCALES DE FORMA INDEBIDA

El disfrute de beneficios fiscales de forma indebida fue introducido como modalidad defraudatoria del delito fiscal, con esa literalidad, en la Ley 2/1985, de 29

²⁷¹ Cfr. AYALA GÓMEZ, "Obtención indebida de devoluciones", *La Ley Penal*, Nº 17, 2005, p.10, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.424,425. BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.289.

²⁷² Cfr. AYALA GÓMEZ, "Obtención indebida de devoluciones", *La Ley Penal*, Nº 17, 2005, p.10, quien se refiere al supuesto de devoluciones derivadas de supuestas adquisiciones intracomunitarias de bienes, en los que se finge o simula la existencia de una relación tributaria y en las que el sujeto no ha realizado hecho imponible alguno. Evidentemente se requieren el resto de elementos del delito de estafa, lo que permitiría en opinión del mencionado autor, la calificación como delito de estafa. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.538: "En estos supuestos cometidos por sujetos no cualificados será de exclusiva aplicación el delito de estafa." MARTIN QUERALT, "La obtención improcedente de devoluciones de IVA" *TFis*, p.3, quien, analizando jurisprudencia penal, concluye, que: "...para defraudar a la Hacienda Pública cometiendo delito fiscal hay que ser sujeto pasivo del tributo. Si, no siéndolo, se obtienen devoluciones tributarias con las consiguientes maquinaciones, no se podrá calificar como tal, sino que habrá que combatir la conducta por la vía de la estafa, incluso después de haberse producido la modificación del Código Penal". A estas posiciones, se refiere el Primer Informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005 entre la AEAT y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, p.13, cuando dice: "Es más, a pesar de su incorporación al tipo delictivo en la reforma de 1995, todavía se alzan voces, por parte de algún sector de la doctrina, a favor de considerar que en aquellos supuestos en los que simula una relación jurídica tributaria inexistente para conseguir la devolución (creación de empresas sin actividad real con el único fin de simular hechos imponibles para obtener devoluciones), las conductas podrían ser consideradas como constitutivas de un delito de estafa, en cuanto falta el presupuesto de tipicidad del delito fiscal (la existencia de una relación jurídica)".

de abril. Ha permanecido de forma casi idéntica hasta la actual redacción²⁷³. Aquella Ley de 1985 modificó lo establecido en la Ley 50/1977, la cual tipificaba como modalidad típica el disfrute "ilícito" de beneficios fiscales²⁷⁴.

En cuanto al concepto de beneficio fiscal, la doctrina ha especificado que se incluye toda deducción, bonificación, exención o desgravación,²⁷⁵ los cuales, suponen una disminución de la deuda tributaria²⁷⁶. Se dejan fuera del concepto de "beneficio fiscal" del artículo 305, las subvenciones, al estar específicamente tipificadas en el artículo 308 CP²⁷⁷.

El disfrute de beneficios fiscales como modalidad típica podría, al menos teóricamente,²⁷⁸ ser llevado a cabo tanto por acción como por omisión. En lo referente a las hipótesis de acción, hemos de decir que son supuestos similares a la modalidad de obtención indebida de devoluciones a la que ya hemos hecho referencia. En los

²⁷³ Decimos de forma "casi idéntica" por las distintas redacciones, pero con análogo sentido. Así, en la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril, "disfrutando indebidamente de beneficios fiscales" y en la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio hasta la actualidad, "disfrutando beneficios fiscales de la misma forma".

²⁷⁴ Para AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, pp.154,155,156, con abundante cita doctrinal, el término "ilícito" suponía que la doctrina se inclinara a considerar que se refería a un elemento perteneciente al ámbito de la antijuricidad de la conducta o a la ilicitud de la normativa tributaria con consecuencias en error de prohibición. Por ello, no pertenecía al tipo de injusto. Sin embargo, -continuaba el autor-, el adverbio "indebidamente" comporta la existencia de un tipo penal en blanco, dado que lo indebido es referente a un ordenamiento extraño al penal, dando lugar a un elemento normativo del tipo y no de la antijuricidad, con consecuencias como error de tipo. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.76, entienden que a la sustitución de indebido por ilícito no debe otorgársele ninguna trascendencia más allá de la consecuencia de la clase de error. Para MORILLAS CUEVA (coord.), *Sistema de Derecho Penal Español, PE*, 2011, p.652, el término "indebidamente" es una remisión a la antijuricidad de la conducta.

²⁷⁵ Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.65, quien incluye beneficios en sentido amplio como pueden ser las moratorias, con condonaciones y compensaciones etc. MORILLAS CUEVA (coord.), *Sistema de Derecho Penal Español, PE*, 2011, p.652.

²⁷⁶ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.76.

²⁷⁷ 308.1 CP: *El que obtenga subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas, incluida la Unión Europea, en una cantidad o por un valor superior a cien mil euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de su importe, salvo que lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 6*

²⁷⁸ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, pp.75,76. BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.289 razona que no constan precedentes en la jurisprudencia de esta modalidad, pues su el beneficio fiscal es indebido ello se traduce en su supresión y, por tanto, la conducta acabará en la modalidad de fraude por elusión o en la de solicitud indebida de devoluciones.

casos de omisión,²⁷⁹ estos se producirían mediante la ocultación de datos reales, que de ser conocidos, podrían impedir el reconocimiento del beneficio fiscal.

A tenor de la omisión, resulta interesante algo a lo que ya hemos hecho referencia en otra parte de este trabajo. Nos referimos a la opinión doctrinal que entiende que el contribuyente únicamente estará obligado a despejar errores de la Administración relativos a hechos y no a normas²⁸⁰. En el caso del disfrute indebido de beneficios fiscales esta circunstancia puede tener cierta relevancia. Y es que, de acuerdo a ello, la ocultación de datos por parte del contribuyente, únicamente podría dar lugar a esta modalidad del delito fiscal si se refiere a una ocultación de hechos. Pues una ocultación de normas, puede ser corregida mediante una actividad de mera comprobación por parte de la Administración, con las consecuencias de permanecer dicha omisión, en su caso, dentro del Derecho administrativo sancionador.

²⁷⁹ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.75. Aceptando también acción y omisión en esta modalidad, BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal, PE*, 2012, p.22. No obstante, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.426 entiende que, "en todo caso nos encontramos ante un comportamiento activo, incompatible con la omisión de presentación de la declaración tributaria. Obviamente la solicitud pueden admitirse datos relevantes que hubieran impedido su concesión".

²⁸⁰ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.75.

CAPÍTULO V

LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA Y EL PAGO DE LA CUOTA.

¿CUÁNDO SU ACCIÓN U OMISIÓN DEBE CONSTITUIR DELITO FISCAL?

1. INTRODUCCIÓN

Vamos analizar en el presente capítulo, algunas modalidades concretas de acción y de omisión, con las variantes que, cada una, de ellas pueda tener. Nos vamos a centrar principalmente a las modalidades elusivas relacionadas principalmente con la declaración tributaria y pago de la cuota, así como a la omisión de las mismas. Trataremos así de determinar cuáles de ellas serán típicas de acuerdo al delito fiscal, y cuáles caerán fuera del Derecho Penal²⁸¹.

1.1. Especial referencia a las declaraciones y autoliquidaciones tributarias. Su relación con las conductas omisivas en el delito fiscal

Las declaraciones y autoliquidaciones tributarias constituyen elementos de enorme trascendencia en relación al elemento típico "defraudación" del delito fiscal²⁸². Estos son, normalmente, los mecanismos mediante los cuales, un obligado tributario pone en conocimiento de la Administración la realización de un hecho imponible. La

²⁸¹ Por motivos didácticos, hemos decidido seguir un esquema de supuestos concretos activos y omisivos, de forma similar a la clarificadora y, a nuestro juicio, excelente exposición de casos realizada por el Prof. PEREZ ROYO, en, BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, pp.226 y ss.

²⁸² Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018 . p.411.

relevancia de estos documentos se observa más claramente en relación a las conductas omisivas del propio delito fiscal.

Así, podemos decir que la declaración tributaria, y a tenor del artículo 119.1 LGT, será:

"...todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos".

Respecto a la autoliquidación, y acudiendo al artículo 120.1 LGT:

"Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar".

2. CONDUCTAS DEBIDAS

2.1. Efectuar declaración y pago

Evidentemente, la conducta debida de todo sujeto pasivo es declarar correctamente el hecho imponible y demás datos fiscales, así como, en su caso, pagar la cuota resultante. Y todo ello, de acuerdo con la normativa tributaria aplicable.

Por tanto, y en relación a esto último, no bastará cualquier declaración ni cualquier pago, pues ninguna de ellas es la conducta debida si no está de acuerdo a la realidad y a la normativa tributaria. Así lo especifica el propio artículo 305.1 CP, cuando dice que, *"la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos"*²⁸³.

²⁸³ Art. 305.1 CP, segundo párrafo.

En cuanto al párrafo al que acabamos de hacer referencia, introducido mediante la *Ley Orgánica 7/2012 de 27 diciembre de 2012*, la doctrina mayoritaria tiene una opinión clara al respecto: carece de sentido²⁸⁴. Y es que una declaración presentada no excluye una defraudación. Pero no sólo porque lo diga la Ley, sino por muchos motivos que resultan obvios, como por ejemplo, por ser falsa, por aportar documentación fraudulenta, por ser seguida de un impago doloso constitutivo de defraudación fiscal, etc.

3. ALGUNAS MODALIDADES DE ACCIÓN

3.1. Declarar de manera incorrecta e ingresar una cantidad errónea, superando la cuantía penalmente establecida. ¿Error o posible declaración fraudulenta?

3.1.1. Posición de la doctrina

Para la doctrina mayoritaria, si el sujeto declara bien los elementos de hecho no puede hablarse de defraudación, aunque posteriormente haya autoliquidado e ingresado mal²⁸⁵. Sin embargo, en los casos en los que el sujeto pasivo haya declarado de forma incorrecta, se deberán analizar de forma detallada los siguientes elementos.

En primer lugar, habrá que determinar si la incorrección de la declaración se debe a un error por parte de aquel, o, a un propósito fraudulento de ocultar una circunstancia fiscalmente relevante. En este sentido, la prueba de indicios y la

²⁸⁴ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.411, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, p.666.

²⁸⁵ Cfr PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.227. El autor entiende que en este caso no hay defraudación, aunque haya existido error, incluso intencionado, en las operaciones de liquidación.

incardinación en una modalidad defraudatoria establecidas por la jurisprudencia colocarán la balanza de uno u otro lado.

En segundo lugar, y de acuerdo a la posición adoptada aquí, si los datos ya son conocidos por la Administración carecerá de relevancia penal que dicha conducta tenga un propósito defraudador o sea una mera incorrección. Y es que, existen otra serie de declaraciones y comunicaciones que gozan de enorme relevancia técnica en estos casos²⁸⁶. Como hemos señalado anteriormente, la posición doctrinal aquí defendida entiende que, si la Administración dispone ya de los datos, por ejemplo, por declaraciones relativas a otros tributos, la omisión de una declaración no puede constituir ocultación idónea. La incorrección en la autoliquidación o en la declaración²⁸⁷, puede ser subsanada por la propia Administración mediante funciones de comprobación o verificación. Por ello, en estos casos, la conducta del sujeto no debería constituir defraudación penal,²⁸⁸ aunque nada impide que sea sancionado en vía administrativa.

No puede olvidarse en este sentido, por ejemplo, el art. 120. 2 LGT, el cual dice de manera expresa que *"las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda"*.

Y, en tercer lugar, habría que constatar si el sujeto obligado en una declaración incorrecta no ha proporcionado los datos fiscales y, en consecuencia, la Administración, sin disponer de los mismos se ve obligada a ejecutar funciones de investigación para conocerlos y poder liquidar la deuda. En ese caso, sí podría incardinarse la conducta en el delito fiscal.

La suma de las anteriores circunstancias constituye lo que la doctrina a la que nos adherimos entiende que debe suponer una defraudación penal a efectos de delito

²⁸⁶ Vid. apartado 5.2 en ese mismo capítulo.

²⁸⁷ Cfr. PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.227.

²⁸⁸ Cfr. PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.228, siempre que la Administración disponga de los datos sobre los hechos relevantes.

fiscal en los casos de declaración incorrecta y, además, falta o equivocación en el pago.

Por ello se presenta como aspecto vital, diferenciar y distinguir lo que es un posible error -sobre la calificación jurídica, sobre deducciones aplicables, e incluso sobre simples errores aritméticos-, de lo que es una declaración mendaz efectuada por el contribuyente a sabiendas de su incorrección,²⁸⁹ y cuyo propósito ex ante es defraudar a la Hacienda Pública, ocultando de forma idónea los datos fiscalmente relevantes.

3.1.2. Postura de la jurisprudencia

La jurisprudencia penal, tal y como hemos repetido en varias ocasiones a lo largo de este trabajo, todavía no se ha posicionado de acuerdo a esta línea de interpretación elaborada por la doctrina.

Por ello, el presentar una declaración incorrecta con el consiguiente impago de una cantidad por encima de los 120.000 euros, es considerada casi ineludiblemente una defraudación típica del artículo 305 CP. Y es que, por medio de la aplicación extensiva del concepto de simulación, por observarse un supuesto ánimo fraudulento en el autor, o mediante la calificación de dicha declaración tributaria como mendaz o fraudulenta, los Tribunales calificarán aquella conducta como defraudación y, de superarse los 120.000 euros, como delito fiscal.

3.2. Declaración fraudulenta mediante aportación de documentación falsa

Una declaración fraudulenta exteriorizada mediante la presentación de documentación falsa -principalmente facturas-, y cuyo objetivo es disminuir la cuota tributaria resultante, constituye una conducta engañosa y, por ende, defraudación penal del artículo 305 CP.

²⁸⁹ Vid. capítulo X, apartado 3.6. del presente trabajo, sobre circunstancias personales y error.

Así lo entiende la jurisprudencia de forma unánime. Entre otras, la STS 665/2016, de 20/07/2016²⁹⁰, en la que se argumenta que: *"nos hallamos ante un supuesto en que el impago de ambos impuestos por parte del acusado va acompañado de medios claramente engañosos o fraudulentos. Y es que no puede calificarse de otra forma el hecho de que el acusado aportara documentos inequívocamente falsos, integrantes incluso de un delito continuado de falsedad en documento mercantil, a sabiendas de que su destino era que la empresa a que se los entregó los utilizara para confeccionar las declaraciones fiscales ante los organismos oficiales y que fueran aportados ante la Hacienda Pública para justificar y constatar el contenido de unas declaraciones que necesariamente tenían que ser fraudulentas, pues estaban elaboradas con mendacidades sobre unos gastos inexistentes que reducían de forma sustancial el importe de las respectivas cuotas tributarias,[...] el acusado no ha sido condenado solamente por "dejar de ingresar" la cuota tributaria que correspondía a sus ingresos y gastos empresariales, sino por hacerlo valiéndose de un procedimiento engañoso y fraudulento, cual es la utilización de documentos falsos que ineludiblemente determinaban el engaño de los funcionarios de la Administración Tributaria. Siendo evidente, por lo demás, que cualquier empresario conoce que la reducción de los ingresos de una empresa mediante la elaboración de unos gastos ficticios simulados mediante facturas falsas genera una reducción fraudulenta de la deuda fiscal, sin que para ello sea necesario tener conocimientos técnicos de la normativa fiscal"*.

En otras ocasiones, para la jurisprudencia, la utilización de medios fraudulentos ha sido considerada defraudación penal a través de la figura de la simulación,²⁹¹ concepto este, en ocasiones, es excesivamente ampliado por los Tribunales²⁹².

²⁹⁰ También, la STS 1076/2011, de 25 de octubre de 2011: *"Integra los elementos propios de la infracción objeto de condena, tales como la aportación en una declaración tributaria de factura que se sabe falsa, para minorar así indebidamente la base imponible correspondiente, defraudando con ello a la Hacienda Pública, por un importe superior al legalmente previsto como requisito cuantitativo del ilícito."*

²⁹¹ STS 520/2008, de 15 de julio de 2008: *"...presentara una declaración tributaria inexacta, correspondiente al Impuesto de sociedades del ejercicio 1994, a fin de reducir la base imponible generada por la venta de una parcela... que...dicha sociedad efectuó a la entidad "U., S.A.", simulando para ello la adquisición de servicio mediante facturas que no correspondían a servicios efectivamente prestados, valiéndose para ello de sociedad vinculadas a "B., S.A."*.

²⁹² Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.30.

Una de las formas de acción más habituales, es la presentación de datos falsos para la obtención de obtención indebida de devoluciones²⁹³.

3.3. Deducciones.

Queremos realizar un análisis sobre la defraudación del delito fiscal mediante deducciones fiscales. ¿Encaja dicha conducta dentro del tipo penal del artículo 305 CP?

En este sentido y siguiendo a PEREZ ROYO, las deducciones pueden tener relevancia en dos sentidos. Así, señala este autor que *"una cosa es declarar como deducible un gasto o una aplicación de un beneficio que no ha tenido lugar, es decir, cuya existencia se ha falseado²⁹⁴, y otra, muy distinta deducir una provisión debidamente contabilizada pero que la ley prohíbe deducir"²⁹⁵.*

Así, en cuanto al primer supuesto, es decir, en los casos en los que el sujeto se aplica una deducción sobre un gasto que no ha tenido lugar, de nuevo se dividen las opiniones doctrinales y jurisprudenciales.

Desde el punto de vista doctrinal se exigirán una serie de requisitos cuyos fundamentos no vamos a reproducir por estar analizados de forma exhaustiva en el apartado referente a la teoría de la ocultación.

Sin embargo, para la jurisprudencia no es de aplicación los requisitos que desde la teoría se plantean. Y es que, según reiteradas sentencias, declarar falsamente gastos deducibles inexistentes, supondrá ocultación, mendacidad, o ánimo defraudatorio²⁹⁶.

²⁹³ Capítulo IV. "Modalidades típicas".

²⁹⁴ Así, en este sentido, SAP Las Palmas 198/2015, de 23 de noviembre de 2015: *"Y declarar como gasto deducible fiscalmente el importe de unas facturas falsas, correspondientes a trabajos que fueron realizados por trabajadores de la propia empresa, revela, insistimos, una maniobra engañosa del acusado para eludir el pago de la cuota correspondiente del Impuesto de Sociedades, que se enmarca en el tipo penal del art 305 CP"*.

²⁹⁵ Vid. PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.229.

²⁹⁶ En este sentido se posiciona la jurisprudencia de determinadas Audiencias Provinciales. SAP BADAJOZ, 170/2018, de 24 de octubre de 2018: *"Es evidente que el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código*

En aquellos otros supuestos en los que el sujeto se aplica en su declaración una deducción impropia sobre unos gastos reales -por ejemplo, por error en la aplicación de la norma-, no cabría hablar de defraudación penal,²⁹⁷ puesto que la Administración tributaria conociendo los hechos reales gracias a la declaración tributaria, únicamente debe aplicar correctamente la norma al efecto, y en su caso, la interposición de sanciones tributarias.

En este aspecto PÉREZ ROYO introduce el término de "garante" en el siguiente sentido. Si bien el obligado es garante respecto a los hechos que sólo él conoce, *no lo es respecto de la aplicación del derecho, cuyo garante es la Administración, que no queda desplazada de su posición por el hecho de que el obligado tributario deba incluir en su declaración-liquidación, datos resultantes de la aplicación de las normas*²⁹⁸.

Y es que, si para aplicar incluso indebidamente una deducción, el sujeto informa a la Administración de tal circunstancia, no se observa que se pueda atribuir a aquel una conducta de ocultación que sustente un posible delito fiscal. La Administración podría mediante una actividad de comprobación restituir la norma aplicada indebidamente sin descartar la imposición de sanciones tributarias.

En este sentido se expresaba la STS 737/20006, de 20 de junio de 2006:

La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta "defraudatoria... así las cosas, lleva razón el recurrente en lo atinente a esos gastos correspondientes a la prestación de servicios de limpieza y mantenimiento facturados por "Holding F." que se han tenido en cuenta, por el Tribunal de instancia, a los efectos

Penal no se comete con el solo impago del tributo. Además, exige la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria, esto es, cuando voluntariamente se declaran datos modificados de forma torticera, entre ellos gastos deducibles inexistentes. Es el elemento de mendacidad. Ahora bien, sucede que este ánimo sí concurre aquí." SAP A Coruña 204/2017, de 11 de mayo de 2016: "Así reiterada jurisprudencia ha venido entendiendo que para que se produzca la conducta tipificada en el art. 305 C.P., no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto al delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad...la responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. Se incluyen en los hechos imputados... la falsedad de cuatro facturas giradas a la entidad portuguesa..., y sobre las que esencialmente pivotan todos estos hechos delictivos los de este apartado, así como también sirven de base para desencadenar la calificación de los restantes hechos delictivos." SAP Almería 180/2015, de 17 de abril de 2015: "Y es que el juzgador de la primera instancia ha recogido en la sentencia esas maniobras fraudulentas suponiendo operaciones inexistentes de suministro para constituir gasto deducible que en ningún caso se produjo".

²⁹⁷ Cfr. BOIX REIG, J. (dir.): *Derecho Penal, PE*, 2012, p.20 con cita STS 736/2006, de 20 de junio de 2006.

²⁹⁸ Vid. PEREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.231.

de cuantificar la "cuota defraudada", y aunque sea correcto el criterio del Informe de la Unidad Inspectora en cuanto a la procedencia de aplicar el art. 16 del Impuesto de Sociedades y reducir en esa medida el importe del gasto deducible, ello no significa que la inclusión de esos gastos reales, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, suponga una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del Código Penal.

Aun en estos supuestos, en los que se presentan gastos reales como deducibles que no son tales, hay sentencias de la jurisprudencia menor que difieren del sentido exculpatorio de la anterior resolución²⁹⁹.

No obstante, y en el campo de las deducciones queremos añadir algo a esta discusión. En los casos en los que la cantidad indebidamente deducida supere la cantidad penal establecida en el delito fiscal, los Tribunales pueden apreciar la figura de la simulación, lo que sirve para fundamentar que dicha conducta constituya defraudación y, por tanto, delito fiscal³⁰⁰. No obstante, se advierte del rechazo de cierto sector doctrinal a la aplicación extensiva de aquella figura para incluir conductas que, técnicamente, no deben encajar en el tipo estudiado.

²⁹⁹ En este sentido, la SAP Murcia 67/2018, de 16 de febrero de 2018: "*Entiende este tribunal que no estamos ante simples gastos erróneamente deducidos, sino que por su importancia (122.000 €) y obvedad, constituye una maniobra falaz especialmente dirigida a engañar a la Hacienda atribuyendo a la sociedad unos gastos ajenos a la misma*".

³⁰⁰ A diferencia del fraude de ley, el cual, y sobre todo desde la STC 120/2005, no constituye delito fiscal. En cuando a simulación y deducciones, STS 1590/2003, de 22 de abril de 2004. "*En el supuesto actual, el elemento objetivo del tipo delictivo (elusión del tributo en su cuantía típica) se encuentra plenamente acreditado, constatándose en el dictamen pericial practicado. La Sala sentenciadora, en el fundamento jurídico trigésimo quinto, dedica un apartado específico a analizar la elusión tributaria cometida concretamente por el recurrente...que resulta de haber efectuado la deducción de una partida superior a 225 millones de pesetas que manifiestamente no era deducible. Como consecuencia de esta elusión tributaria, objetiva e indiscutible según las normas del impuesto, la cuota defraudada ha superado con mucho la cuantía típica, por lo que no nos encontramos ante una infracción administrativa, sino penal. Desde la perspectiva subjetiva, el dolo es manifiesto. Basta observar que el crédito deducido era, precisamente, un crédito en el que figuraba como deudor el propio recurrente, es decir una persona manifiestamente vinculada a la sociedad. Y basta leer la normativa del Impuesto (art. 82-3º del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, entonces vigente) para constatar que, precisamente para evitar este tipo de fraudes, en los que se elude el pago de tributos deduciendo como incobrables deudas más o menos supuestas de los propios socios de las empresas, se establece taxativamente que en ningún caso tendrán la consideración de deudas de dudoso cobro...las adeudadas por personas vinculadas... Como hemos señalado nos encontramos ante un supuesto de simulación parcial, que no impide que los desplazamientos patrimoniales se produjesen en su momento y generasen unos ingresos sujetos a tributación. Como hemos señalado en un motivo anterior es claro que la cantidad se ingresó por el recurrente en su momento, que determinó un incremento de renta y que en el ejercicio en que se percibió no se cumplieron las obligaciones fiscales correspondientes, por lo que, con independencia de otras consideraciones que no se han suscitado en el motivo, el delito fiscal se consumó con la elusión del tributo en el momento en que debería abonarse.*"

4. MODALIDADES DE OMISION EN EL DELITO FISCAL

4.1. La tipificación expresa de la omisión mediante la Ley Orgánica 6/1995

Cualquiera que conozca las conductas a través de las cuales un sujeto puede defraudar tributos, sabe la enorme casuística que hay al respecto, en lo que concierne a las formas omisivas. No realizar una declaración o autoliquidación tributaria, o no pagar los tributos debidos, son algunas de las conductas que muestran cómo, entre el delito fiscal y la omisión, hay una relación indisoluble consecuencia de la propia dinámica de evasión tributaria.

Así, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en su artículo 319 tipificaba el delito fiscal con la siguiente estructura:

"Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda Estatal o local mediante la elusión...o el disfrute...".

Posteriormente, la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, en su artículo 349 estableció que:

"El que defraude a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales...".

Como se observa con la simple lectura de ambos preceptos, el delito fiscal carecía hasta ese momento, de una referencia expresa a la modalidad omisiva. No obstante, es cierto, que tanto la doctrina como la jurisprudencia mayoritaria admitían, ya en aquella época, y de manera mayoritaria, que las conductas omisivas encajaran en el tipo del delito fiscal.

En este sentido, a pesar de que la Ley no lo contemplara de manera literal, la aceptación de las conductas omisivas se refería, principalmente, a la falta de declaración tributaria como conducta típica³⁰¹.

Años más tarde, la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio vino a modificar el artículo 349, en el siguiente sentido:

"El que, por acción u omisión dolosa, defraudare[...] eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que...exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado..."

Esta fue, por tanto, la primera referencia legal concreta y explícita a la omisión en el delito fiscal, la cual, puso fin al debate doctrinal existente hasta ese momento³⁰². De esta forma se terminaba con la necesidad de "forzar" la equivalencia entre acción y omisión,³⁰³ y se hacía innecesario acudir a la figura de la comisión por omisión.³⁰⁴

Desde la Ley Orgánica 6/1995 en adelante, la omisión ha sido mantenida expresamente, hasta la actualidad, en las sucesivas reformas del artículo 305.

4.2. Defraudar mediante omisión. De nuevo la indeterminación

A pesar de haberse introducido la omisión expresamente mediante la *Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio*, como forma de comisión del delito fiscal, a la doctrina se le plantea el mismo problema que en las modalidades de acción.

³⁰¹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, 1996, p.11.

³⁰² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, 1996, p.12. El autor entiende que el problema puede seguir planteándose a pesar de que el legislador haya tratado de resolverlo explícitamente

³⁰³ Cfr. SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.471.

³⁰⁴ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p.276, CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, quien entiende que "no es necesario acudir a la cláusula del ar. 11 CP, toda vez que el delito fiscal es un delito de omisión especialmente tipificado en la parte especial del Código."

Y es que, como se ha dicho en otros puntos de este trabajo, el verbo “defraudar” se encuentra indeterminado, pendiente de interpretación. En este sentido, el legislador no ha establecido qué significa defraudar ni por acción ni por omisión. Y por tanto, determinar que una conducta omisiva- falta de declaración tributaria o falta de pago- constituyen delito fiscal, nos lleva al mismo debate que en los modos de acción. Es decir, nos obliga a posicionarnos en alguna de las teorías tradicionales respecto al verbo nuclear del tipo, "defraudar"³⁰⁵.

En relación a esto último, y como indica MARTÍNEZ BUJAN, de seguirse la tesis de la infracción del deber la comisión por omisión será factible. Sin embargo, de posicionarse bajo la teoría del engaño, la viabilidad de la omisión *dependerá del contenido que se otorgue a ese requisito*³⁰⁶.

Así, es cierto que, desde la primera de las posiciones, la infracción del deber de declaración o la omisión de pago de tributos, puede constituir, por sí misma, una defraudación penal del art. 305 CP. Sin embargo, desde la teoría del engaño esto no está tan claro, pues habría que dar respuesta al siguiente interrogante. ¿Si infrinjo el deber de declarar estoy engañando de una forma idónea a la Administración?

Es cierto que si observamos la jurisprudencia penal, esta, en algunas ocasiones ha concluido que no declarar o no pagar constituye, por sí misma, engaño u ocultación,³⁰⁷ e incluso, que de dichas omisiones se puede inferir un ánimo defraudatorio³⁰⁸. Sin embargo, este razonamiento no debe de impedirnos observar sus

³⁰⁵ Teorías estudiadas en el capítulo III, correspondiente al elemento "defraudar" en el delito fiscal.

³⁰⁶ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ en VIVES ANTÓN, *Derecho Penal, PE*, 2010, p.528.

³⁰⁷ STS 717/2016, de 27 de septiembre de 2016: *"En relación con estas afirmaciones, se entiende que quien omite la declaración que legalmente estaba obligado a hacer está en realidad ocultando la existencia de la base imponible, de manera que no existen dificultades para considerar tal conducta incluida en la descripción típica, ya que actúa con engaño quien presenta como realidad algo que no lo es. En el caso, la inexistencia de base imponible."* Mismo criterio en STS de 2 de marzo de 1988, y STS de 27 de diciembre de 1990.

³⁰⁸ Ejemplo de ello es la STS 171/2011, de 17 de marzo de 2011. *"En ese mismo sentido se pronuncia la STS 3/10/2003, en la que después de decir que "debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado", recuerda que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible."* Como indica SÁNCHEZ-OSTIZ, en SILVA SÁNCHEZ (dir.), *El nuevo Código Penal*, 2012, p.473, que la jurisprudencia sigue exigiendo un peculiar ánimo de defraudar sin más apoyo legal que

propias incongruencias, pues la mera omisión sólo podría considerarse una conducta defraudatoria típica bajo el prisma de la teoría de infracción del deber.

4.3. No efectuar declaración y no realizar el pago

Si el sujeto pasivo del tributo no declara o no autoliquida y, en consecuencia, no paga, esto obliga a realizar un análisis más detallado de los hechos, pues, aunque *a priori*, pueden ser conductas penalmente relevantes,³⁰⁹ entendemos que el debate se centrará en determinar si esas conductas podrán ser consideradas defraudación a efectos de este delito.

En definitiva, para dar respuesta a lo anterior habrá que posicionarse en alguna de las teorías antes explicadas; *teoría del engaño, de la ocultación, o de la infracción del deber*³¹⁰.

A este mismo razonamiento llega la SAP Barcelona 240/2013, de 14 de marzo de 2013, en la que se dice, que:

“La literalidad de algunas sentencias de esta Sala podrían dar a entender que lo único que exige el tipo objetivo es la omisión del pago debido, de tal forma que para considerar cometido este delito bastaría con acreditar el transcurso del plazo sin presentar la declaración con la correspondiente liquidación, cuando debió de hacerse, superando las cuantías señaladas en la Ley... en otras sentencias, sin embargo, excluyendo que sea precisa una mecánica engañosa como la propia y característica de la estafa... se hacen algunas consideraciones que indican la exigencia de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible o de sus características...desde esta perspectiva lo trascendente no sería en realidad el impago, sino la ocultación del deber de pagar.”

la expresión "defraudare", que no lleva consigo un elemento subjetivo adicional. Y añade que modificar dicha situación no es tanto tarea del legislador cuanto de la propia jurisprudencia.

³⁰⁹ Cfr. ROLDÁN CENTENO, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.297

³¹⁰ Por ejemplo, MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Delitos*, 2015, p.507 centra el aspecto determinante para considerar que la no declaración e impago de la deuda puede no llegar a ser constitutivo de delito en los casos en que las bases de la declaración sean tan notorias para la Administración tributaria la omisión de la declaración puede ser inidónea para provocar engaño alguno en aquella.

Por ello vamos a realizar un análisis más detallado de las conductas omisivas y su inclusión, en su caso, como defraudación típica.

5. OMISIÓN RELATIVA A LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

5.1. El sujeto no efectúa declaración tributaria

Un sector jurisprudencial entiende que dicho incumplimiento supone, por sí mismo, un engaño omisivo³¹¹. Es decir, no efectuar declaración tributaria supondría una defraudación penal típica. Sin embargo, para otro sector, la simple omisión de la declaración no puede tener trascendencia penal,³¹² salvo que vaya acompañada de otros comportamientos que integren el contenido de la defraudación³¹³.

Pasamos a explicar algunos supuestos concretos.

³¹¹ Así lo entiende la STS 717/2016, de 27 de septiembre de 2016: "En relación con estas afirmaciones, se entiende que quien omite la declaración que legalmente estaba obligado a hacer está en realidad ocultando la existencia de la base imponible, de manera que no existen dificultades para considerar tal conducta incluida en la descripción típica, ya que actúa con engaño quien presenta como realidad algo que no lo es. En el caso, la inexistencia de base imponible." Igualmente lo aprecia la STS 209/2019, de 22 de abril de 2019: "Pues lo realmente importante no es el impago, sino la ocultación del deber de pagar, y la ausencia de declaración oculta precisamente ese dato (STS 25/11/2005)".

³¹² Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, M. en *la omisión de la declaración como delito contra la Hacienda Pública*, en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias*, 1988, p.175, entiende que la omisión de la declaración carece de trascendencia punitiva pues lo decisivo será ocultar o desfigurar las bases tributarias. FERRÉ OLIVÉ, *La omisión de declaración tributaria*, 1998, pp.141,142. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.94, para quien no es ocultación la mera omisión de la declaración, y sin ocultación, no hay delito fiscal.

³¹³ Así, ejemplo de esto último, es la STS 374/1993, de 24 de febrero de 1993, la cual, bajo la vigencia del art. 319 CP, consideró delito fiscal no sólo la conducta de omisión de declaración tributaria y pago de la misma, sino otros comportamientos que iban más allá en relación al tipo vigente en ese momento: "Basta recordar al efecto que, según el *factum probatorio*, el recurrente no sólo omitió la declaración tributaria correspondiente a los empleados de la sociedad que gestionaba sin hacer la correspondiente retención para dicho pago, sino que en el curso de la Inspección de Hacienda manifestó que carecía de libros de contabilidad, al haberse quemado los mismos durante un incendio que sufrió la entidad mercantil, haciéndose constar así en el acta, lo que no era cierto, pues la empresa, al solicitar en el Juzgado la declaración de suspensión de pagos el 18 de mayo de 1982, presentó en el correspondiente procedimiento tales libros, lo que obstruyó la labor inspectora de Hacienda, que a la vista de la omisión de la pertinente declaración por parte de la empresa, la requirió a que presentara debidamente cumplido un impreso oficial (modelo 190) sobre retención indirecta-rendimiento de trabajo".

5.2. No efectuar formalmente la declaración tributaria, pero, o bien comunicar la deuda por otros medios, o bien que los datos sean conocidos por la Administración por ese u otros tributos. Especial referencia a IVA, IRPF, y modelos informativos.

5.2.1. Posición de la doctrina penal

En este apartado nos estamos refiriendo a dos supuestos. En primer lugar, a aquellos casos en los que el sujeto pasivo, si bien incumple formalmente una obligación de declaración tributaria, comunica de algún modo la existencia del hecho imponible, o reconoce la deuda por otros medios a los formalmente establecidos al efecto³¹⁴. Y, en segundo lugar, igualmente hacemos mención a los supuestos en los que la Administración Tributaria dispone de datos relevantes y suficientes por ese o por otros tributos, para determinar la deuda tributaria.

Presupuesto común a ambos será de un lado, que el sujeto no haya efectuado declaración o autoliquidación tributaria, o que la misma sea incorrecta. Y de otro, que los datos obrantes en poder de la Administración, bien presentados por él, o bien por un tercero, deben de ser correctos. En ambos casos son supuestos relacionados principalmente con el IVA e IRPF, aunque la teoría es extensible a otros tributos.

En cuanto al IVA, vamos a centrarnos en la posible relevancia del modelo 347 (Declaración Informativa, declaración anual de operaciones con terceras personas). Este puede constituir forma alternativas de comunicar a la Administración ciertos datos relativos al impuesto, y la presentación del mismo puede condicionar que la falta de declaración o, en este caso, autoliquidación trimestral (modelo 303, autoliquidación de IVA), constituya defraudación penal a efectos del art. 305 CP.

³¹⁴ STS 1/1997, de 28 de octubre de 1997. "El delito no se consuma por no pagar o quizás tampoco por no declarar, porque la omisión de satisfacer la deuda fiscal sólo será típica si el omitente no ha reconocido la misma aunque ciertamente la no presentación de la declaración puede equivaler a un no reconocimiento de la deuda tributaria. El que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, comete únicamente una infracción administrativa del art. 79 a) LGT, como tampoco incurre en tal infracción el que, en supuesto más extraño, paga omitiendo declarar". Cfr. SUAREZ GONZALEZ, en, COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNANDEZ (coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, XVIII, 1997, p.111, para quien dicha conducta no es típica a efectos de delito fiscal.

En este sentido, habría que contestar a la siguiente pregunta. ¿Podría suponer un incumplimiento de las autoliquidaciones trimestrales una defraudación penal de IVA si los datos son comunicados por otros modelos establecidos por la Administración?

Entendemos que hay un motivo subjetivo y otro objetivo que impiden que se otorgue el carácter penal a ese tipo de conductas.

El primero es que, pese a que el modelo 347 no equivale a una autoliquidación, algo resulta claro. Llevar a cabo una comunicación correcta del mismo no puede suponer el mismo reproche que realizar una comunicación falaz³¹⁵. Así, no se puede vislumbrar una intención de defraudar tributos a quien comunica los hechos correctos de algún modo a la Administración Tributaria y que esta mediante una comprobación de los mismos determine la deuda.

Y en segundo lugar, una ocultación no puede ser idónea si la Administración puede determinar la deuda con los datos que posee, por ejemplo, por haber sido facilitados por el contribuyente en cualquier modelo informativo.

Por ello, de un lado, no efectuar la autoliquidación trimestral de IVA, pero comunicar a través de la *declaración anual de operaciones con terceras personas*, (modelo 347), lleva a la doctrina a entender que el sujeto no defrauda,³¹⁶ sobre todo si cumple con determinadas obligaciones contables de carácter formal³¹⁷. En este sentido, y para este sector, no cabría hablar de ocultación, y por tanto, dicha conducta carecería de relevancia penal.

En otro orden de cosas, cumplir con sus obligaciones de información a través de las autoliquidaciones trimestrales de IVA, pero incumplir en la declaración del

³¹⁵ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, *Fraude y delito fiscal en el IVA*, 2008, p.47. PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.234, entiende que el incumplimiento de las declaraciones trimestrales y la no presentación del modelo 347, o la presentación del mismo con datos falsos, lleva consigo la ocultación, pues solo puede efectuar la liquidación la Administración mediante la actividad investigadora.

³¹⁶ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.128.

³¹⁷ Cfr. PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.234. Esto es, *si el sujeto ha recogido con fidelidad la facturación en sus libros registro junto con sus correspondientes soportes documentales*. De acuerdo con lo anterior, quien resalta igualmente lo importante de las obligaciones contables y la obligación de facturas, CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.97.

resumen anual, parece ser más atribuible al ámbito administrativo sancionador que al Derecho Penal³¹⁸.

Realizando un análisis del modelo 347, lleva a un sector de la doctrina penal, a determinar que constituye el principal elemento de control para que la Administración obtenga la información,³¹⁹ y pueda recomponer al detalle todas las operaciones relevantes para la determinación de la base imponible y cuota del IVA³²⁰.

En los casos expuestos, algo es evidente. Si mediante la presentación de una comunicación por parte del obligado, la Administración dispone de los datos suficientes para establecer correctamente la cuota de IVA, no parece que el sujeto mediante el incumplimiento de las autoliquidaciones trimestrales pueda ocultar, defraudar, o encubrir un hecho. Por tanto, esta conducta quedaría al margen del Derecho Penal, que no del derecho administrativo sancionador.

Supuesto con características similares, y cuya solución entendemos pueda la misma, es el de aquellas empresas que optan por estar inscritas en el Régimen de Devolución Mensual del IVA, (REDEME), y que tienen, entre otras obligaciones, la de presentar mensualmente, por vía telemática, el modelo 303 denominado "*Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación*", a la vez que deben remitir, mediante el sistema de Suministro Inmediato de Información de IVA (SII), datos relativos a su facturación³²¹. En este supuesto, un tanto, de laboratorio³²², podría ocurrir que el

³¹⁸ Cfr. En este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, 1996, p.42.

³¹⁹ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.98. En el mismo sentido que el anterior, se posiciona PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, pp.233-234. Trascendencia que también otorga ALONSO GONZÁLEZ, *Fraude y delito fiscal en el IVA*, 2008, p.44, para quien "*no es de recibo, por tanto, negar la evidente trascendencia que tiene para la Administración Tributaria hacerse con un Modelo 347 debidamente cumplimentado porque le sirve para contrastarlo, mediante su poderoso aparato informático, con los datos que autoliquidan los obligados tributarios.*"

³²⁰ No obstante, para otro sector, "*el modelo 347 no sirve para verificar la correcta liquidación del IVA correspondiente y en consecuencia, de acuerdo con la doctrina mayoritaria de las diferentes Audiencias Provinciales, tampoco puede su presentación servir como excusa exculpatoria para los acusados.*" En este sentido, jurisprudencia mayoritaria, entre otras, la SAP Zaragoza 257/2011, de 25 de julio de 2011 o SAP Cádiz, 434/2008, de 19 de diciembre de 2008, en la que se argumenta que, "*lo determinante respecto a la existencia del delito no es que se presentara el Modelo 347 con cualquier finalidad o que no se presentara, sino que las declaraciones trimestrales y anual presentadas en los modelos 300 y 390 no se correspondían con la realidad y por ello se ingresó menos de lo debido.*"

³²¹ Vid. <https://www.agenciatributaria.es>: "*Los contribuyentes obligados al SII (y aquellos que voluntariamente decidan utilizarlo) deberán enviar el detalle de los registros de facturación en un plazo de cuatro días a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria*". Aprobado por Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, y

obligado tributario, en relación al IVA autoliquidara incorrectamente, presentando una información inveraz o falsa en los modelos de presentación mensual 303, realizando un perjuicio anual a la Hacienda Pública mayor de 120.000€ Pero, sin embargo, dicho obligado, o bien informa correctamente mediante el modelo 340,³²³ o bien simplemente remite correctamente a la AEAT los datos contenidos en los Libros Registro de IVA mediante el sistema SII. Estas circunstancias de facilitar una información suficiente para determinar y liquidar una deuda, remitidas por un cauce distinto al estrictamente establecido, impedirían a nuestro parecer la aplicación extensiva del verbo "defraudar" del tipo penal, pues es una conducta carente de ocultación y con mejor encaje en el Derecho Administrativo sancionador.

En el caso del IRPF se presenta por los autores penales la misma solución. En este sentido, si el obligado no efectúa declaración, pero el retenedor ha presentado declaración -resumen anual a través del modelo 190³²⁴-, la doctrina entiende que la conducta de ocultación es inidónea³²⁵.

En todos los supuestos analizados anteriormente el razonamiento es claro. Al menos en la teoría. En primer lugar, defraudar penalmente debe significar algo más. Y, en segundo lugar, existe mayor desvalor en la conducta de quien no comunica y no paga que quien comunica de algún modo y finalmente, no paga³²⁶.

denominado «Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro». Mediante el mismo, se comunicará por el obligado tributario mensualmente las operaciones correspondientes a los Libros Registros de IVA o, IGIC. Hasta 2017 se presentaba el modelo informativo 340 por lo que desde esa fecha el mismo es innecesario, y en algunos casos simplemente opcional. Sí están, por el contrario, obligados a llevar sus Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el SII.

³²² Le damos tal calificativo dado que mediante el envío de datos por el SII, la Administración Tributaria detectaría un descuadre entre los mismos y los remitidos por el obligado en el modelo 303 de forma cuasi instantánea, por lo que iniciaría un procedimiento sancionador de forma inmediata.

³²³ Desde 2017 los sujetos pasivos del IVA inscritos en el Registros de Devolución Mensual no tienen obligación de presentar esta declaración informativa, modelo 340, porque están obligados a llevar sus Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT. Vid. <https://www.agenciatributaria.es>

³²⁴ Modelo 190 Agencia Tributaria. *Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Resumen anual.*

³²⁵ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.128, 148. En el mismo sentido, CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.99.

³²⁶ Cfr. SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.473.

La circunstancia analizada en el presente apartado no se limita a los supuestos y modelos aquí referidos sino que puede ampliarse a otras comunicaciones efectuadas por el propio sujeto pasivo mediante otras formas o medios a los legalmente establecidos para esa información en concreto³²⁷.

Finalmente, y en otro orden de cosas, distinguir una declaración inexacta de una declaración inveraz o falsa no debería modificar su inclusión o no como conducta típica penal. Y es que de acuerdo con la interpretación que propone la doctrina estudiada en el presente apartado, podría ser indiferente tal distinción en casos en los que la Administración ya conozca los datos o hechos tributarios por otros medios. Si son conocidos por la Administración, ésta dispone de la información suficiente para efectuar la liquidación. Este hecho haría que dicha conducta sea objetivamente inidónea por mucho que el sujeto trate -de forma imposible-, de ocultar.

5.2.2 Posición de la jurisprudencia penal

La teoría que expone la doctrina en este sentido no convence a los Tribunales del orden penal. Y es que, el valor que desde la doctrina se otorga al modelo 347 como elemento de información que, aportado por el propio contribuyente pudiera excluir la tipicidad penal de la omisión de declaraciones de IVA, no es ni mucho menos una idea compartida por parte de los órganos jurisdiccionales del orden penal³²⁸. En este

³²⁷ Vid. en este sentido, apartado Capítulo XVII, en concreto, apartados 1.4 y 3.4. en relación a comunicaciones relativas a paraísos fiscales y cesiones de derechos por parte de deportistas de élite.

³²⁸ Resumen de cómo se mueve la jurisprudencia penal en este sentido, es la SAP Sevilla 284/2009, de 15 de mayo de 2009: "*Seguramente por esa discrepancia de principio en la configuración del delito, la tesis que hace suya el recurso ha encontrado acogida harto escasa en la praxis judicial, sin que haya llegado nunca a plantearse, hasta donde alcanza nuestro conocimiento, ante el Tribunal Supremo. La defensa del acusado apelante, conocida en este foro, entre otras muchas cosas, por la apabullante documentación que es capaz de compilar, sólo ha podido aportar en apoyo de su postura cinco sentencias, de las cuales sólo dos son de Audiencias Provinciales, a las que añade tres más de Juzgados de lo Penal, casi diríamos que para hacer bulto; pues de estas últimas dos son las respectivas sentencias de primera instancia confirmadas por las de apelación que también se traen a los autos, y la otra - riesgos de invocar sentencias de órganos unipersonales que ni siquiera son firmes- fue revocada, con posterioridad a la interposición del recurso, por una de las que luego citaremos, como se han preocupado de señalar, casi a gritos y con mal disimulado regocijo, ambas acusaciones. Quedan, en definitiva, dos aisladas sentencias en las que puede encontrar respaldo la tesis del recurso: la de la Sección Octava de la Audiencia Provincial de Cádiz 308/2006, de 28 de septiembre, y la de la Sección Tercera de esta misma Audiencia de Sevilla 364/2007, de 19 de julio. A ellas cabría añadir todavía la sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid 568/2003, de 19 de diciembre, que parece moverse en la misma línea de pensamiento; bien que de forma poco explícita y como mero obiter dictum, lo que acaso explique la omisión de su cita en el recurso...*

sentido, la jurisprudencia niega por lo general tal valor, en unas ocasiones por entender que el propio modelo 347 es insuficiente para verificar la correcta liquidación del IVA³²⁹ y, en otras, porque la presentación de dicho modelo, del 347, puede dificultar la detección del fraude en lugar de facilitar³³⁰.

o cierto es que, frente a las dos sentencias invocadas en el recurso y a la que hemos añadido por cuenta propia, los tribunales provinciales se manifiestan en su gran mayoría contrarios a otorgar eficacia excluyente del tipo objetivo ni subjetivo del delito fiscal a esa conducta aparentemente contradictoria del contribuyente que no presenta sus autoliquidaciones tributarias o las presenta con datos inveraces y luego presenta un modelo 347 correctamente cumplimentado con las cifras reales de facturación. En esta línea de negar al modelo 347 la trascendencia que pretenden atribuirle el recurso y el dictamen en que se apoya, hemos encontrado, fatigando las bases de datos al uso y con la impagable ayuda proporcionada por el Ministerio Fiscal en sus alegaciones impugnatorias a aquél, no menos de once sentencias, procedentes de nueve órganos de apelación distintos, a saber: 125/2004, de 10 de junio, de la Sección 3.ª de la Audiencia de Asturias; 195/2007, de 23 de noviembre, de la Sección 1.ª de la Audiencia de Baleares; s/n de 30 de junio de 2008, de la Sección 1.ª de la Audiencia de Cádiz; 434/2008, de 19 de diciembre, de la Sección 4.ª, de la misma Audiencia gaditana; 124/2007, de 12 de abril, de la Sección 1.ª de la Audiencia de Cantabria; 37/2006, de 16 de marzo, de la Sección 2.ª de la Audiencia de Ciudad Real; 18/2005, de 10 de marzo, de la Sección 2.ª de la Audiencia de León; 52/2007, de 22 de octubre, de la Sección 3.ª de la Audiencia de Murcia; y, por último, 215/1999, de 6 de mayo, 143/2005, de 28 de marzo, y 384/2005, de 16 de septiembre, las tres de la Sección 3.ª de la Audiencia de Zaragoza." En el mismo sentido, encontramos la SAP A Coruña, 12/2017, de 09/01/2017: "Teniendo en cuenta lo expuesto, las referidas alegaciones deben ser rechazadas, tanto porque la presentación del modelo 347 no puede excluir la de las autoliquidaciones correspondientes al impuesto del IVA, es decir, la presentación de un modelo 347 por sí misma no puede sustituir a la obligada autoliquidación, cuando previamente se ha omitido la autoliquidación y el resumen anual, actuación que más bien contribuiría a dificultar la detección del fraude que a facilitarla, como porque, en el presente caso, se ha producido una ocultación de datos tributarios a la Administración por parte de quien estaba obligado a ello...sin que el hecho de que la Administración Tributaria a través de sus medios de comprobación sea capaz de advertir el incumplimiento tributario y de obtener los datos que una vez contrastados permitan una plena identificación de la obligación incumplida mínimice o prive de relevancia - como conducta defraudadora - a la omisión de la presentación de la declaración, omisión que constituye un evidente intento de eludir las propias responsabilidades fiscales y de ocultar el hecho imponible..."

³²⁹SAP Zaragoza 257/2011, de 25 de julio de 2011: "Los acusados no presentaron la declaración resumen anual del IVA, modelo 390, presentando únicamente la declaración anual de operaciones con terceras personas de más de 3000 euros, modelo 347, declaración que sí se ajustaba a lo realmente facturado por la empresa, y ...en segundo lugar, asimismo la Sala ha podido comprobar que los acusados tampoco presentaron la declaración resumen anual modelo 390, sin que resulte relevante que la empresa ZARAUR SL haya presentado correctamente el modelo 347, ya que la misma...únicamente supone una declaración informativa, relativa a todas las operaciones superiores a 3000,50 euros, realizadas por la mercantil, sean de compra o de venta, estén o no sujetas a IVA y por el total de la factura, sin indicar ni tan siquiera el tipo de IVA aplicado. Es por ello que, en atención al testimonio de los dos peritos mencionados, la Sala considera que no es posible el modelo 347 no sirve para verificar la correcta liquidación del IVA correspondiente y en consecuencia, de acuerdo con la doctrina mayoritaria de las diferentes Audiencias Provinciales, tampoco puede su presentación servir como excusa exculpatoria para los acusados y por lo tanto, de la misma no puede colegirse la ausencia del ánimo defraudatorio que constituye el elemento subjetivo del delito contra la Hacienda Pública tipificado en el art.305 CP." Mismo criterio en la SAP Cádiz 434/2008, de 19 de diciembre de 2008: "Ciertamente también en los hechos probados se afirma que tal documento se aportó a fin de dar a su declaración del impuesto una apariencia de seriedad y transparencia, sin que se rzone sobre ello, pero tal declaración, como luego analizaremos es irrelevante, pues lo determinante respecto a la existencia del delito no es que se presentara el Modelo 347 con cualquier finalidad o que no se presentara, sino que las declaraciones trimestrales y anual presentadas en los modelos 300 y 390 no se correspondían con la realidad y por ello se ingresó menos de lo debido". Igualmente se aplica dicho razonamiento en la SAP Ciudad Real, 27/2006, de 16 de marzo de 2006: En efecto, el hecho de que el recurrente o mejor dicho la mercantil que gestionaba en cumplimiento de la obligación que le impone el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, presentase la declaración anual de operaciones con terceras personas, lo que constituye el modelo 347, no significa ni aporta ningún dato indiciario acerca de la ausencia del referido elemento... Basta tener en consideración que no se presentó la declaración correspondiente al IVA del año 1.998 ni tampoco la de Sociedades...". O en la SAP Madrid 273/2011, de 15 de septiembre de 2011. Esta última argumenta, que, "debe

Así, la jurisprudencia se ha referido al modelo 347 como una declaración informativa “*relativa a todas las operaciones superiores a 3000,50 euros...sean de compra o de venta, estén o no sujetas a IVA y por el total de la factura, sin indicar ni tan siquiera el tipo de IVA aplicado*”³³¹.

Por ello, y de forma contraria a lo que piensa la doctrina expuesta, los Tribunales califican de delito fiscal la conducta defraudatoria llevada a cabo mediante un 347 correcto. Y dicha conclusión se alcanza tanto en los casos de inexistencia de declaraciones trimestrales,³³² como mediante la falsa presentación de estas³³³.

señalarse que el hecho de que la Administración contara con los datos del modelo 347, de relaciones con terceros, no es suficiente para rechazar el ánimo de defraudar. La Inspección Tributaria tuvo que recabar la colaboración de las otras empresas, para que facilitaran las operaciones realizadas con la empresa obligada tributaria, las cantidades abonadas en concepto de IVA, así como los medios de pago”. En contra de esta interpretación que niega la capacidad del modelo 347 como elemento verificador del IVA, encontramos la. SAP Sevilla 364/2007, de 19 de julio de 2007, en la que se dice que, en el caso concreto, dicho modelo 347 era suficiente para determinar la cuota, por lo que no hay ocultación. Así, argumenta la sentencia, que “se señala también en los recursos que el modelo 347 no recoge el volumen total de facturación de la empresa y que su presentación no permite conocer la tributación real de la empresa. Ambas alegaciones son ciertas, pero no se puede olvidar, de un lado, que según el informe emitido por la Agencia Tributaria (folios 12 a 36) ratificado en el acto del plenario por la Inspectora D^a Mari Luz, prácticamente todas las operaciones realizadas por la entidad denunciada con terceros, superaba el importe de los 3.000 euros, con lo que no se puede hablar propiamente de que se haya producido una ocultación de datos; y de otro lado, que aunque la declaración anual de operaciones con tercero no permite conocer la tributación del IVA, con los datos que la misma contiene, en el presente caso, se podía llegar a un conocimiento bastante próximo, al no existir casi operaciones por cuantía inferior a los 3.000 euros”.

³³⁰SAP CORUÑA 102/2013, de 12 de febrero de 2013: “*Es más, puede incluso ocurrir, como apunta el Abogado del Estado, que la presentación de un modelo 347 veraz cuando previamente se han omitido las autoliquidaciones y el resumen anual, o se han presentado con datos falseados, antes contribuya a dificultar la detección del fraude que a facilitarlo, puesto que por esa vía se evita que, por la discrepancia entre el modelo 347 del sujeto pasivo en cuestión y los de sus clientes y proveedores, se evidencien descuadres en las bases de la obligación tributaria declaradas por el primero, máxime si, como ocurre en el presente caso, nos encontramos con que la facturación se producía entre empresas de un mismo grupo, existiendo una identidad entre sus respectivos responsables”.*

³³¹ SAP Zaragoza 257/2011, de 25 de julio de 2011, la cual establece que, “*la Sala considera que no es posible el modelo 347 no sirve para verificar la correcta liquidación del IVA”.*

³³² También, la SAP Murcia 52/2007, de 22 de octubre de 2007: “*Ha quedado acreditada, por una parte, la omisión de la declaración del impuesto de sociedades del ejercicio 2002 - y el consiguiente impago - lo que viene a suponer una expresión inveraz de que no existe el hecho imponible, que, conforme a lo expuesto, no queda excluida por el hecho de que se presentase el modelo 347 relativo al IVA”.*

³³³ SAP Sevilla 284/2009, de 15 de mayo de 2009: “*Por último, ha de reseñarse que, como señala con agudeza la sentencia de la Audiencia de Cádiz citada al principio de este fundamento, a la vista de lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal, la tesis de que la presentación de un modelo 347 veraz enerva automáticamente el fraude cometido en las autoliquidaciones haría de igual condición a quien realizando tal conducta no paga luego ni un céntimo de la cuota diferencial millonaria defraudada y a quien la paga íntegramente, regularizando su situación tributaria antes del inicio de actuaciones administrativas o penales en su contra; y de mejor condición, incluso, que quien paga lo defraudado con posterioridad al inicio de esas actuaciones. Sólo esta contradicción, en la que es lógico que reparemos antes los penalistas que los tributaristas, debería llevar a los que entre éstos sostienen la tesis que aquí se combate a una seria reconsideración de la misma”.*

Como ejemplo de inexistencia de autoliquidaciones trimestrales y presentación del modelo 347 correcto, encontramos la SAP Barcelona 948/2015, de 16 de diciembre de 2015:

"Ninguna de las dos empresas controladas y dirigidas por el acusado, y que formaban aquella unidad empresarial, realizó las declaraciones de IVA correspondientes al ejercicio 2003 y ello pese a tener una actividad y haber percibidos de sus clientes unas cantidades en concepto de IVA que debía declarar ante la Hacienda Pública... sin embargo, omitió de forma consciente, voluntaria y deliberada su obligación de pago, quedándose con ese IVA en su propio beneficio, lo cual revela efectivamente la existencia del dolo específico de defraudar, y ello con independencia de haber presentado en relación a la empresa "GC Multiserveis, S.L" el modelo 347 pues éste únicamente refleja las operaciones con terceros y no exime de su obligación de presentar las correspondientes declaraciones de IVA en cuanto había realizado una actividad y percibido de los clientes cantidades en concepto de IVA que debía declarar."

Incluso se ha descartado que la presentación de un modelo 347 correcto pudiera servir como atenuante del artículo 21.4 CP³³⁴.

Sin embargo, no queremos obviar que existe un número muy reducido de resoluciones de determinadas Audiencias Provinciales que otorgan relevancia absoluta en los casos de presentación fiel del modelo 347,³³⁵ pero con una

³³⁴ Art. 21.4 CP: "La de haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción a las autoridades." SAP Burgos 202/2004, de 19 de noviembre de 2004: "En el presente caso, tal y como indica la sentencia dictada en primera instancia no puede amparar la aplicación de la atenuante reclamada la mera "presentación de los modelos 347 correspondientes a los años 1.997 y 1.998, dado que es evidente que, con la presentación de tales modelos en la Agencia Tributaria, los acusados no están reconociendo la comisión de infracción penal alguna, como se exige para la concurrencia de esta circunstancia modificativa"

³³⁵SAP SEVILLA 364/2007, de 19/07/2007. Mismo criterio en SAP CÁDIZ 308/2006, de 28/09/2006: "En el caso actual, por lo tanto, la conducta de los acusados, aunque formalmente haya consistido en la omisión de una declaración debida y en el consiguiente impago en tiempo, y aunque en el ámbito tributario pudiera discutirse la pertinencia de las correspondientes sanciones o recargos, no puede valorarse como una ocultación del hecho imponible o de sus características, dado que presentaron el modelo 347, a lo cual le obliga la Ley del IVA, y en tal declaración aportaron todos los datos correctamente, de tal manera que fue esta declaración la que inició la actuación de la Administración Tributaria al cruzar este modelo con las declaraciones trimestrales. Por tanto, debemos entender que la comisión del delito exige un ánimo de ocultación, que en el presente caso no se da cuando los acusados presentan correctamente el modelo 347, y es cuando se debe presentar este cuando debemos entender que se comete el delito. Y ello con independencia de cuando surja la obligación tributaria, ya que el tipo penal exige un plus como es el ánimo de ocultación...Por ello, entiende la Sala que le juez a quo ha interpretado correctamente el tipo penal y lo ha aplicado con corrección al caso de autos, sin que haya infringido norma alguna de la Ley del IVA, como desgrana el Abogado del estado en el resto de su recurso, ya que realiza una interpretación desde el punto de vista administrativo tributario, y olvida realizar el análisis desde el punto de vista del derecho Penal, siendo así que en este ámbito la obligación de presentación del modelo 347 no puede obviarse y debe tener trascendencia, sino tributaria, sí penal. Y dicha trascendencia se produce no ya en cuanto a los elementos del tipo, que ya hemos dicho que exigen un ánimo de ocultación, sino en cuanto a considerar que para considerar que existe el tipo penal no basta con que el sujeto tributario no ingresara la cantidad correcta en el momento en que debía, al presentar la declaración trimestral, sino que además ocultara a la Administración los datos necesarios para conocer cual fuera su obligación tributaria, lo cual se produce en el momento de la

liquidación trimestral incorrecta o inexistente. Y es que, de acuerdo a esta corriente minoritaria de la jurisprudencia menor, la presentación de un modelo 347 correcto “hace pensar de antemano en una voluntad de veracidad.”³³⁶ Esta, no puede quedar anulada por desajustes o discordancias entre la liquidación de IVA y las comunicaciones efectuadas mediante los formularios 347 ó 390. Es decir, de acuerdo con esta línea de argumentación, “la existencia del error ha de ser descartada en contra del acusado”³³⁷.

Ejemplo de esta doctrina es, entre otras, la SAP SEVILLA 364/2007, de 19/07/2007, o la SAP CÁDIZ 308/2006, de 28/09/2006, la cual pasamos a reproducir:

"En el caso actual, por lo tanto, la conducta de los acusados, aunque formalmente haya consistido en la omisión de una declaración debida y en el consiguiente impago en tiempo, y aunque en el ámbito tributario pudiera discutirse la pertinencia de las correspondientes sanciones o recargos, no puede valorarse como una ocultación del hecho imponible o de sus características, dado que presentaron el modelo 347, a lo cual le obliga la Ley del IVA, y en tal declaración aportaron todos los datos correctamente, de tal manera que fue esta declaración la que inició la actuación de la Administración Tributaria al cruzar este modelo con las declaraciones trimestrales. Por tanto, debemos entender que la comisión del delito exige un ánimo de ocultación, que en el presente caso no se da cuando los acusados presentan correctamente el modelo 347, y es cuando se debe presentar este cuando debemos entender que se comete el delito.

Incluso en aquellos casos en los que se hayan presentado dichos modelos informativos, si no es una causa exculpante por sí sola, sí deberá de ser tenido en cuenta como uno de los criterios válidos -entre otros muchos-, para fundamentar la anulación de una intencionalidad defraudatoria. Ejemplo de ello es la SAP Córdoba 486/2014, de 14 de noviembre de 2014:

Si a ello añadimos que los modelos 347 y 390, pese a su carácter informador -esto lo dijeron los propios peritos de Hacienda [en] la vista-, son correctos, la conclusión que puede extraerse no puede tener la categoría que pretende ofrecerle la Abogacía del Estado recurrente.

presentación del modelo 347, y aquí ha quedado probado que los acusado presentaron dicho modelo con todos los datos correctos."

³³⁶ SAP Córdoba 486/2014, de 14 de noviembre de 2014.

³³⁷ SAP Córdoba 486/2014, de 14 de noviembre de 2014.

En el ámbito propio del IRPF, y en cuanto a la correcta y fiel presentación del modelo 190 (Resumen anual, Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF), seguido de una ausencia o incorrección de la declaración de dicho impuesto por parte del obligado, será un supuesto enormemente extraño en la práctica. Y ello principalmente porque la cantidad consignada en el modelo 190 no coincidirá, en la mayoría de los casos, con la cuantía establecida por la Administración tributaria. Es decir, no se podrá determinar que la cantidad que consta en el modelo es la correcta.

Sin embargo, y permaneciendo en el IRPF, encontramos casos en los que el obligado comunica los hechos relevantes a la Administración a través del modelo 720 -sobre bienes y derechos en el extranjero-, o a través de otros tributos como el Impuesto sobre el Patrimonio. Estas comunicaciones son tenidas en cuenta en algunas sentencias como punto de apoyo para fundamentar la absolución o, en caso de no haberse comunicado, son tenidos en cuenta para sostener la condena penal³³⁸.

En cuanto a la contabilidad como medio de que la Administración disponga de los datos para poder establecer la cuota, la jurisprudencia es igual de clara. De forma casi unánime, una declaración mendaz supone un ánimo defraudatorio, que no queda excluido porque el sujeto posea en su propia contabilidad los datos correctos³³⁹.

Tras un análisis exhaustivo de la jurisprudencia queremos dejar algo claro. Pese a ser un número muy reducido de resoluciones, va abriéndose paso una corriente elaborada por la doctrina penalista. Así, disponer de una correcta contabilidad en cuanto a imagen fiel de las facturas,³⁴⁰ comunicar los hechos relevantes a efectos de

³³⁸ Por ello, en una de las pocas sentencias absolutorias relacionadas con este tipo de cesiones, la SAP Madrid 672/2019, de 25 de noviembre de 2019, argumenta cómo el futbolista había comunicado el objeto de la cesión previamente, no sólo en el modelo 720 sobre bienes y derechos en el extranjero, sino también en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio. En sentido condenatorio, la SAP Madrid nº 53/2019, de 22 de enero de 2019: "...ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero." También en condena, resolvió la STS 740/2018, de 06 de febrero de 2019: "Pese a lo anterior, y con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, el acusado mantuvo la estructura societaria anteriormente descrita con el fin de no declarar a la Hacienda Pública española los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2011 y 2012, ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero".

³³⁹ Entre otras, la STS rec. 4627/1988, de 03 de diciembre de 1991: "Tampoco puede ser indicativo el hecho de figurar los débitos en los libros de contabilidad de la Empresa sin proyección hacia la Hacienda acreedora a través de las declaraciones obligadas y específicas para cada impuesto..."

³⁴⁰ Ejemplo de lo anterior es la STS de 28 de junio de 1991, RJ\1991\7590: "Consta que los procesados declararon en 1984 ventas por importe de 327.215.480 pesetas. Y los Inspectores de Hacienda asimismo informaron «que los débitos por este concepto (IGTE), frente a la Hacienda Pública aparecen recogidos en libros de contabilidad de la empresa y en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades que se han ido presentando regularmente»...

tributación a través de ese u otros tributos, facilitará la argumentación de que no existe ocultación típica penal³⁴¹.

5.3. No efectuar declaración tributaria, pero abonar bien la cuota

Este supuesto, extraño en la realidad, se sitúa fuera del artículo 305 CP. Si bien puede suponer un incumplimiento formal del deber de declaración, no existiría perjuicio patrimonial por lo que se podría decir que no hay defraudación penal³⁴² a efectos del art. 305 CP.

Así lo entiende también la STS 1/1997, de 28 de octubre de 1997 al argumentar que *"el que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, comete únicamente una infracción administrativa del art. 79 a) LGT, como tampoco incurre en tal infracción el que, en supuesto más extraño, paga omitiendo declarar."*

A misma conclusión se llegaría en el caso de una declaración incorrecta, pero abonando bien la cuota resultante³⁴³.

Certificación en la que también consta que la «Base imponible IGTE» es de 327.215.482 pesetas. Si nunca se ocultó la real base imponible, ni hubo falsedades o anomalías en la contabilidad, ni se obstaculizó en forma alguna la acción inspectora por parte de los servicios de Hacienda el no abono, en su momento (con posterioridad se ha efectuado), de la totalidad de la cuota devengada -gran parte de las ventas no habían sido cobradas-, podría constituir, eventualmente, otra infracción delictiva, por la que no han sido acusados, en ningún caso delito fiscal."

³⁴¹ SAP Córdoba 486/2014, de 14 de noviembre de 2014: *"Sin embargo, a criterio de este tribunal, esto no deja de ser una inferencia que perfectamente puede admitir otras alternativas razonables, especialmente cuando hay una correcta confección del modelo tributario 347 en el que se reflejan las operaciones con terceros (compras a proveedores y ventas) que realiza FESUCOR, S.L., lo que hace pensar de antemano en una voluntad de veracidad que no puede quedar sin más destruida por discordancias en la autoliquidación del IVA (modelo 300), por más que el anterior y el 390 tengan un carácter informativo. Y es que la existencia del error ha de ser descartada en contra del acusado por datos periféricos corroboradores o inferencias para concluir en el elemento intencional o defraudatorio."* Misma interpretación en relación al IVA es a la que llega CHOCLAN en relación a supuestos de inexactitud entre declaraciones trimestrales de IVA y el modelo 347. No puede haber defraudación penal. Vid. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.98. Hablamos de casos en los que el obligado no declara formalmente una declaración tributaria concreta, pero comunica los hechos por otros tributos o estos son conocidos por la Administración. Si estos supuestos no suceden, sino que se presentan declaraciones falsas, sin conocimiento de la Administración, habrá delito fiscal. Vid STS 801/2008, de 26 de noviembre de 2008.

³⁴² Cfr. ROLDÁN CENTENO, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, pp.297-298.

³⁴³ Cfr. ROLDÁN CENTENO, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, pp.297-298.

6. OMISIONES RELATIVAS AL PAGO DE LA CUOTA

La doctrina³⁴⁴ y la jurisprudencia mayoritaria³⁴⁵ han dejado patente que el mero impago no es suficiente para entender la existencia de delito. La prohibición de la prisión por deudas sirve de principal escudo para que omitir el pago de una deuda tributaria sea conducta típica del delito fiscal.

6.1. Efectuar una correcta declaración, pero no realizar el pago

En este caso el sujeto no habría realizado ninguna conducta de ocultación o engaño³⁴⁶, puesto que habría efectuado la declaración tributaria o al menos, habría reconocido el hecho imponible y el resto de datos fiscalmente relevantes. Por tanto, esta actuación se sitúa fuera del concepto de defraudación del artículo 305 CP³⁴⁷.

Así lo interpreta la STS 1/1997, de 28 de octubre de 1997 al argumentar que *"el que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, comete únicamente una infracción administrativa del art. 79 a) LGT..."*. Mismo criterio seguido más recientemente por la STS 582/2018, de 22 de noviembre de 2018³⁴⁸, la cual argumenta que, *"en cualquier caso, la precisión del concepto de lo que significa "defraudar eludiendo", debe superar la situación creada por quien comunica la existencia de la*

³⁴⁴ Por todos, MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Delitos*, 2015, pp.506,507 o CÓRDOBA RODA, "Fraude de ley tributario no es delito contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, 2005, p.5.

³⁴⁵ STS 801/2008, de 26 de noviembre de 2008: *"Para que se produzca la conducta típica del art. 305 C.P. no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2.006, entre otras)."*

³⁴⁶ Cfr. MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Derecho Penal PE*, 2011, p.426. BOIX REIG/MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.64 QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español, PE*, 2010, p.803.

³⁴⁷ Así lo entiende la STS 625/2015, de 22 de diciembre de 2015: *"Quien paladinamente reconoce la deuda, pero no realiza el ingreso no incurre en responsabilidad penal, a semejanza de los delitos de defraudación tributaria según entienden de consuno jurisprudencia y doctrina (con alguna salvedad: es minoritaria la tesis a tenor de la cual el simple impago colma la tipicidad)"*. Igual criterio en STS 737/2006, de 20 de junio de 2006: *"no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito"*.

³⁴⁸ En procedimiento por delito contra la Seguridad Social.

deuda y luego no realiza el ingreso que reconoce deber, sean cuales sean los cauces empleados para no realizar tal ingreso".

6.2. Realiza formalmente la declaración tributaria pero no efectúa el pago por falta de medios: Indicios que pueden denotar la intención defraudatoria

Supuesto similar al anterior es el llevado a cabo por el sujeto pasivo que presenta formalmente una correcta declaración tributaria, pero no efectúa el pago por falta de medios. Dicha actuación no debe suponer la comisión de delito fiscal³⁴⁹.

Importante en este sentido es que el sujeto pasivo no haya ejecutado maniobras de ocultación del hecho imponible, sino que, habiendo declarado fielmente las circunstancias tributarias relevantes, quede patente la imposibilidad de pago por falta de recursos económicos.

Otra posibilidad respecto a lo anterior, aunque con bastantes dificultades, es la aplicación del estado de necesidad (20.5º CP)³⁵⁰ por incapacidad de pago. Si bien la jurisprudencia en situaciones de crisis empresarial no ha descartado en general dicha eximente respecto al delito fiscal³⁵¹, lo cierto es que los requisitos del artículo 20.5 CP

³⁴⁹ Cfr. RODRÍGUEZ DEVESA/ SERRANO GÓMEZ, *Derecho Penal Español, PE*, 1995, p.580. GRACIA MARTÍN, "La configuración del tipo objetivo en el delito de evasión fiscal", REDF, 1988, p.281. Para el autor, los supuestos del impago de deuda debida a la insolvencia del deudor queda fuera del tipo por no suponer "elusión" del pago del tributo en el sentido dado a este concepto. *Vid.* término elusión en este trabajo.

³⁵⁰ Artículo 20.5 CP: "El que, en estado de necesidad, para evitar un mal propio o ajeno lesione un bien jurídico de otra persona o infrinja un deber, siempre que concurren los siguientes requisitos: Primero. Que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar. Segundo. Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionadamente por el sujeto. Tercero. Que el necesitado no tenga, por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse."

³⁵¹ STS rec. 4627/1988, de 03 de diciembre de 1991: "Y, finalmente, aunque no es incompatible el estado de necesidad con el delito fiscal por elusión del IGTE y del IVA, es difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o de precaria situación financiera, porque tales situaciones son resultado de factores antecedentes que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico; no consta haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni las de obtener de la Hacienda moratorias o fraccionamiento de pagos, ni que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa, en especial los laborales, dependieran substancial y principalmente de los impuestos evadidos, lo que inclina a negar la existencia de una situación de necesidad justificante o exculpatoria".

impedirán su aplicación en la mayoría de los supuestos relacionados con esta figura delictiva³⁵².

No obstante, al menos en el ámbito empresarial, la decisión correcta pasaría por plantear previamente una situación legal de insolvencia, agotar opciones de financiación externa³⁵³ o, realizar una negociación con la Administración tributaria que permita abonar la deuda³⁵⁴. Dichos elementos, si bien pueden no suponer la aplicación del estado de necesidad (20.5 CP), sí pueden servir como indicio para descartar que el sujeto haya pretendido realizar una defraudación típica mediante una conducta de ocultación³⁵⁵.

Ejemplo de esto último es lo relatado en la SAP Sevilla 364/2007, de 19 de julio de 2007, en la que la solicitud de financiación externa sirvió como indicio para la absolución de los acusados por delito fiscal:

Pero es que además, los acusados intentaron satisfacer la deuda que mantenía con Hacienda, solicitando financiación a distintas entidades bancarias, tal y como manifestaron los acusados en el acto del plenario y el asesor fiscal de la empresa Juan Alberto Macías, desprendiéndose además este hecho, de la prueba documental incorporada a las actuaciones, y en concreto, de las certificaciones obrantes a los folios 529 y 530 de las actuaciones emitidas por el apoderado del Banco de Santander Central Hispano SA. Y del delegado de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad

³⁵² SAP Barcelona 537/2017, de 14 de diciembre de 2017: "En consecuencia, ocultaron a la Hacienda Pública los IVA devengado por las dos compraventas de los dos inmuebles de autos y repercutido, y a pesar de haber sido ingresados sus importes por los compradores de los mismos en la cuenta bancaria de la sociedad de autos, ...sin embargo se destinaron parte importante dichos importes al pago de deudas de la sociedad con la Caixa Laietana, sin que ninguno de los acusados efectuara una rectificación de los incumplimientos, ni declararon a Hacienda tener dificultades para el ingreso del tributo y solicitar el fraccionamiento o aplazamiento de pago regulado por la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación".

³⁵³ Sobre solicitud financiación externa como una de las circunstancias para excluir ánimo de defraudar y, proceder a la absolución, Vid. SAP Sevilla 364/2007, de 19 de julio de 2007: "Pero es que además, los acusados intentaron satisfacer la deuda que mantenía con Hacienda, solicitando financiación a distintas entidades bancarias, tal y como manifestaron los acusados en el acto del plenario y el asesor fiscal de la empresa Juan Alberto Macías, desprendiéndose además este hecho, de la prueba documental incorporada a las actuaciones, y en concreto, de las certificaciones obrantes a los folios 529 y 530 de las actuaciones emitidas por el apoderado del Banco de Santander Central Hispano SA. Y del delegado de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Córdoba, CajaSur, siéndole denegada ante la ausencia de garantías, lo que permite descartar que los acusados hubieran tenido intención de eludir las obligaciones que sobre ellos pesaban. Por todo ello es difícil, en el presente supuesto, inferir un ánimo de defraudar en los denunciados, procediendo, por ello, confirmar la absolución de los acusados."

³⁵⁴ Opciones como el "reconocimiento de deuda con imposibilidad de pago" u otras formas especiales, podrían ser soluciones a esta problemática antes de alegar un estado de necesidad como eximente en este delito.

³⁵⁵ SAP Ciudad Real 27/2006, de 16 de marzo de 2006: "La omisión de dicha declaración unido a que no se abonó el tributo ni se interesó o pretendió negociar con Hacienda un aplazamiento o una moratoria en el pago del tributo, obtener una financiación externa dirigida a abonar la deuda tributaria, ni se solicitó una situación de suspensión de pagos o concurso, etc... denotan, sin duda alguna, que concurre el referido elemento..."

de Córdoba, CajaSur, siéndole denegada ante la ausencia de garantías, lo que permite descartar que los acusados hubieran tenido intención de eludir las obligaciones que sobre ellos pesaban.

Sin embargo, y en sentido contrario, de no producirse ese tipo de actuaciones, - *solicitar financiación externa o negociar aplazamiento con Hacienda-*, puede conllevar que la balanza se posicione afirmando la defraudación típica penal. Ejemplo de ello es la SAP Ciudad Real 27/2006, de 16 de marzo de 2006:

“La omisión de dicha declaración unido a que no se abonó el tributo ni se interesó o pretendió negociar con Hacienda un aplazamiento o una moratoria en el pago del tributo, obtener una financiación externa dirigida a abonar la deuda tributaria, ni se solicitó una situación de suspensión de pagos o concurso, etc... denotan, sin duda alguna, que concurre el referido elemento...”

6.3. Declara o autoliquida, pero no realiza el ingreso por motivos de conciencia

Situación igualmente extraña al menos en la actualidad. En este caso, como en los anteriores, no existiría "defraudación" a efectos del 305CP,³⁵⁶ pues el sujeto únicamente lleva a cabo un impago de los tributos. La motivación personal del sujeto para no abonar la deuda poco tendrá que ver, y en consecuencia, esta actuación supondrá, en su caso, la comisión de una infracción administrativa.

³⁵⁶ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.55.

CAPÍTULO VI

EL DELITO FISCAL COMO DELITO DE RESULTADO. LA CUOTA DEFRAUDADA

1. EL DELITO FISCAL COMO DELITO DE RESULTADO

Los delitos de mera actividad son aquellos que no requieren la producción de un resultado material,³⁵⁷ pues en esos casos el legislador castiga la simple manifestación de voluntad³⁵⁸. Estos delitos se agotan con la sola realización de la acción, sin necesidad de que de ella se derive ninguna modificación del mundo exterior³⁵⁹.

Los delitos de resultado, por el contrario, son aquellos en los que la realización del tipo objetivo aparece condicionada a que se haya producido un resultado lesivo en el mundo exterior que sea objetivamente imputable a la acción³⁶⁰. Así, en estos tipos delitos se describe una acción y un resultado ligado a esta³⁶¹, lo que ha llegado a describirse como una modificación sensorialmente perceptible producida sobre un objeto material³⁶².

En este sentido, para la opinión mayoritaria, el delito fiscal es un delito de resultado, el cual consiste en la producción del perjuicio económico para la Hacienda

³⁵⁷ Cfr. POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, II, 2016, p.131.

³⁵⁸ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.239.

³⁵⁹ Cfr. MAQUEDA ABREU, *Parte General, Teoría y Práctica*, 2017, p.104.

³⁶⁰ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.434.

³⁶¹ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.336. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.239.

³⁶² Cfr. POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, II, 2016, 131.

Pública³⁶³. Esta circunstancia se ha puesto de manifiesto por la doctrina y jurisprudencia penal en reiteradas ocasiones³⁶⁴.

Así lo ha hecho entre otras, la STS 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005, con cita a la STS 89/2019, de 19 de febrero de 2019:

"El delito contra la Hacienda Pública tipificado en el artículo 305 del Código Penal, es un delito de resultado que se comete mediante la realización de una acción o de una omisión para la obtención de un resultado concreto que determina un perjuicio económico para la Hacienda Pública cuando alcance la cantidad fijada en la norma penal (actualmente 120.000 euros)".

2. CONCEPTO DE CUOTA DEFRAUDADA Y CÁLCULO DE LA MISMA

El artículo 305 CP establece que la defraudación mediante las modalidades típicas será delito, *"siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros"*.

Debemos entender por cuota defraudada, la cantidad a ingresar derivada de la norma de cada tributo y de los elementos establecidos en la misma para cuantificarla, bien aplicando tipo de gravamen, bien mediante cantidad fija (art. 56 LGT)³⁶⁵. Esto es, la cuota tributaria³⁶⁶.

Fuera de dicho concepto se encontrarán el interés de demora³⁶⁷, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo, los recargos

³⁶³ Cfr. GRACIA MARTÍN, "La configuración del tipo objetivo en el delito de evasión fiscal", *REDF*, 1988, p.268, con cita a MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, pp.224 y ss.

³⁶⁴ Así lo ha hecho la STS 1940/2000, de 18/12/2000: *"El tipo previsto en el art. 305 C.P. es de naturaleza patrimonial y además de resultado"*. En el mismo sentido, la SAP Castellón 67/2015, de 11 de marzo de 2015. O la STS 1337/2002, de 26 de octubre de 2002; También la doctrina se ha referido a su consideración como delito de resultado, Cfr. LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011. p.49, con cita a jurisprudencia penal, p.49. DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1995 p.23.

³⁶⁵ En este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.287.

³⁶⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.287.

³⁶⁷ TORRES GELLA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.94, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.287.

exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos así como las sanciones, elementos que integran la deuda tributaria (art. 58.2 LGT)³⁶⁸.

El cálculo de la cuota defraudada en procedimientos por delito fiscal se determinará por el Tribunal Penal, mediante aplicación de la normativa tributaria pero sin sujeción a lo establecido por la Administración³⁶⁹. En este sentido, la determinación de la cuota es considerado como una cuestión prejudicial no devolutiva³⁷⁰.

Así, para el cálculo de la cuota defraudada, el art. 305.2 CP establece que:

"A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación."

Tal y como determina el propio art. 305, se deberá distinguir tributos periódicos o de declaración periódica. Entre estos encontramos,³⁷¹ el IRPF, IS, IAE, e IBI, IP, IVA, IGIC, IIEE, o el IVTM³⁷².

La consecuencia de agrupar estos tributos lo establece el propio Código: *se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.*

³⁶⁸ Cfr. BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal, PE*, 2012, p.23, SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.476, CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.184, CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.62, BERTRÁN GIRÓN, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.94.

³⁶⁹ STS, 27/12/1990, de rec. 2458/1989; STS 1807/2001, de 30 de octubre de 2001; STS 499/2016, de 9 de junio de 2016. BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.290, PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario, PG*, 2012, p.468. MARTI ANGULO, en *La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal*, p. 398.

³⁷⁰ Por todos, BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal, PE*, 2012, p.24

³⁷¹ Cfr. SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.477.

³⁷² Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.63.

Por tanto, IRPF, IAE, IBI e IS, entre otros, tienen periodo impositivo anual, por lo que la cuantía típica de 120.000 euros se referirá a un año³⁷³. No se producirá acumulación en ellos. En este sentido, la doctrina argumenta³⁷⁴ que los únicos casos donde se produce realmente acumulación, es en los tributos de devengo instantáneo pero de declaración periódica como el IVA, donde se suman diferentes defraudaciones dentro de un mismo concepto tributario y por año natural³⁷⁵. Y es que, el caso del IVA, al tener periodos impositivos o de declaración inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá también al año natural, acumulándose las "defraudaciones" trimestrales en un año. De ahí que el mismo sujeto pasivo del tributo sólo pueda cometer un delito fiscal por IVA en el mismo año a pesar de que en todas las declaraciones trimestrales por ejemplo superase la cantidad de 120.000€³⁷⁶.

En cuanto al resto de tributos, las consecuencias que establece el art. 305.2 CP son distintas, pues *"la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación"*.

Estos serán los impuestos de cuota no acumulable³⁷⁷ o tributos instantáneos³⁷⁸ de declaración no periódica³⁷⁹. A saber, ISD, ITP, IAJD, entre otros³⁸⁰. En ellos se deberá alcanzar la cuantía establecida en el tipo penal en cada una de las operaciones sujetas a tributación, sin que deban sumarse o acumularse distintas operaciones de un tributo para llegar a la cuantía típica,³⁸¹ aunque se produzcan en el mismo ejercicio³⁸². Se contabilizarán por tanto de forma individualizada cada operación a liquidar.³⁸³ Por

³⁷³ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 2012, p.467.

³⁷⁴ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 2012, p.467.

³⁷⁵ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 2012, p.467.

³⁷⁶ Cfr. BERTRÁN GIRÓN, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, pp.96, 97.

³⁷⁷ Cfr. SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal*, PE, 2016, p.477.

³⁷⁸ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 2012, p.467.

³⁷⁹ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, pp.63, 64.

³⁸⁰ Entre los que encontramos el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT).

³⁸¹ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 2012, p.467.

³⁸² Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.63.

³⁸³ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 2012, p.467.

tanto, en estos casos, sí es posible cometer varios delitos fiscales en un mismo año, y en relación a un mismo tributo³⁸⁴

³⁸⁴ Cfr. BERTRÁN GIRÓN, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.96.

CAPÍTULO VII

LA INGENIERÍA FISCAL.

SU RELACIÓN CON LOS

"NEGOCIOS JURÍDICOS ANÓMALOS"

1. INTRODUCCIÓN

En el ámbito de los negocios jurídicos y contratos, en principio, existe autonomía para que las partes establezcan con libertad los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente (1.255 CC)³⁸⁵. Podemos decir en ese sentido que nuestro Ordenamiento otorga libertad a los sujetos para sentar las estipulaciones de su relación.

Sin embargo en el ámbito tributario el principal objetivo es reducir la carga fiscal. Esta circunstancia, aparentemente sin importancia, condiciona en algunas ocasiones la relación entre las partes de un determinado negocio jurídico.

Para conseguir aquel ahorro fiscal los sujetos pueden llevar a cabo una planificación tributaria.³⁸⁶ Mediante esta, las partes pueden decidir, por ejemplo, escoger y utilizar formas o técnicas contractuales distintas a la debida para conseguir el ahorro fiscal pretendido. Surgen así los denominados negocios anómalos, los cuales no responden a los parámetros habituales de contratación pues tienen como finalidad reducir el coste tributario de las operaciones³⁸⁷.

³⁸⁵ Art. 1.255 Código Civil: *"Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público"*.

³⁸⁶ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.33,

³⁸⁷ Denominación utilizada entre otros por, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.65. Igualmente por APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.157.

Estos negocios pueden dividirse en varias categorías con distintos efectos. Así, algunas son elecciones totalmente lícitas. Otros simplemente no son negocios permitidos por la legislación tributaria. Y sólo algunos, podrán catalogarse como delito de acuerdo al Derecho Penal.

Por ello, el problema central consiste en acotar y diferenciar correctamente las distintas clases de negocios "anómalos", pues de dicha tarea se derivarán las consecuencias a aplicar al caso en concreto. Igualmente, será importante dejar claro los efectos que tendrán cada una de las categorías de negocios.

Sirva únicamente como introducción decir, que en base al principio de tipicidad, los negocios anómalos que tendrán relevancia penal deberán de reunir los elementos que desde el tipo objetivo del delito fiscal se exige, es decir, la ocultación del hecho imponible³⁸⁸.

2. LA INGENIERIA FISCAL

2.1. Concepto neutral para el Derecho Penal y la necesidad de analizar las conductas concretas

La ingeniería financiera, y concretamente la ingeniería fiscal, responden a una necesidad de planificación económica cuya misión principal es el ahorro fiscal. Dicha planificación no es una tarea sencilla, sino que requiere conocer con precisión aspectos tributarios y conceptos de Derecho Penal económico.

Por el tipo de sujetos que normalmente utilizan este tipo de estrategias, es cierto que la ingeniería fiscal suele aprovechar el concepto de globalización, siendo una actividad en muchos casos de ámbito internacional. No obstante, la ingeniería fiscal tiene una interpretación amplia, dentro de la cual se encuentran técnicas o

³⁸⁸ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.30.

negocios susceptibles de ser utilizados por el común de los contribuyentes. Para mayor claridad a lo anterior, diremos, que dentro del concepto estudiado podemos encontrar desde una simulación contractual con sociedades domiciliadas en paraísos fiscales mediante la cual transferir internacionalmente rendimientos y capitales. Pero igualmente puede entrar dentro de aquella planificación fiscal la opción de escoger libremente por contribuyentes de una misma unidad familiar, sobre optar a una tributación individual o conjunta en el IRPF³⁸⁹ (art. 83, 84 LIVA).

Por ello, en principio, la ingeniería financiera y sus variantes, se refieren a conductas neutras para el Derecho Penal,³⁹⁰ es decir, no suponen *per se* conductas prohibidas por el Ordenamiento Jurídico. Es una estrategia lícita amparada como tal por nuestro Derecho.

Sin embargo, es cierto que mediante aquella planificación de ahorro fiscal pueden utilizarse instrumentos o negocios con los que eludir fiscalmente tributos, lo que podría tener consecuencias tributarias e incluso penales. Es decir, serán las conductas concretas mediante las que se exterioriza una estrategia de ingeniería financiera las que pueden ser consideradas lícitas o no.

Esta circunstancia obliga al operador jurídico a ser capaz de distinguir qué operaciones constituyen una ingeniería tributaria lícita, cuáles pueden considerarse prácticas no permitidas por el Derecho Tributario, y cuáles constituyen una defraudación fiscal constitutiva de delito³⁹¹.

2.1.1. Notas características

Del concepto de ingeniería financiera pueden extraerse varias notas:

³⁸⁹ Supuesto clásico presentado por la doctrina respecto a la categoría de economía de opción expresas.

³⁹⁰ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.17.

³⁹¹ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.29. Para el autor, la economía de opción, pese a ser lícito, pasa por el recurso a mecanismos contractuales que cabe subsumir en el concepto de "ingeniería financiera".

La primera es que conlleva socialmente una cierta connotación negativa³⁹². En este sentido, y dado que suelen ser estrategias específicas de ahorro de impuestos, son personas físicas y jurídicas con un volumen importante de rendimientos o patrimonio las que tienen acceso a las mismas. Dicha interpretación peyorativa alcanza, en ocasiones, incluso a los propios Tribunales, los cuales otorgan a la ingeniería financiera ciertas notas relacionadas con la elusión o evasión fiscal³⁹³.

Es conveniente en este sentido precisar, que la ingeniería fiscal no siempre es punible³⁹⁴, de hecho, como se ha dicho, desde la esfera del Derecho Penal debe de considerarse *a priori* un comportamiento neutro³⁹⁵. Sin embargo, es la forma en la que las distintas técnicas empleadas se exteriorizan, las que pueden llegar a considerarse punibles³⁹⁶.

Una explicación del carácter negativo del concepto, podría ser el hecho de que los negocios de mayor volumen soportan una mayor carga fiscal, y constituyen un terreno donde la ingeniería fiscal tiene una mayor presencia y margen de actuación. Este ámbito de grandes corporaciones y operaciones mercantiles entre complejas estructuras societarias, es donde con mayor frecuencia aparecen aquellas técnicas, las cuales no están a disposición de todos los contribuyentes. El uso de ese tipo de estrategias internacionales tiene como resultado que dichas corporaciones, en algunos casos, tengan una presión fiscal irrisoria en comparación con el resto de contribuyentes.

³⁹² Circunstancia puesta de manifiesto por SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.18.

³⁹³ Sobre esa connotación negativa del término, encontramos entre otras, la STS 20/2001, de 28 de marzo de 2001: *"En supuestos como el actual (ver sentencia 1493/1999, de 21 de diciembre) la conducta simulatoria de ingeniería financiera..."*. Vid. SAP Madrid 741/2018, de 22 de octubre de 2018: *"1º La sociedad "Investwhite" fue creada el 22 de febrero de 1988 por el acusado, su esposa e hijas, es decir, fue una sociedad familiar y estuvo sujeta al régimen de transparencia fiscal. Su objetivo fue adquirir las acciones de Sanitas, fue una sociedad tenedora de las mismas, para finalmente venderlas en diciembre de 1988 a otra compañía británica: "Bupa", por sí o a través de otra sociedad, sin que se tributara por la plusvalía obtenida. 2º Pero desde su constitución hasta la venta, se articuló una suerte de ingeniería financiera para eludir ese pago que consistió en las siguientes operaciones..."*. Igualmente la SAP Barcelona 823/2016, de 23 de diciembre de 2016: *"La elusión fiscal constituye uno de los problemas más graves a los que se enfrenta la sociedad e incluso la globalidad. El fraude tributario provoca daños cuantificables y contribuye a disolver la cohesión social, siendo el peligro más acuciante la elusión fiscal societaria vehiculizada en la denominada ingeniería fiscal."*

³⁹⁴ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.1.

³⁹⁵ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.1.

³⁹⁶ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.33.

No obstante, lo que es cierto, es que una estrategia de ingeniería fiscal puede tener, en determinadas ocasiones, como único y principal objetivo el evadir tributos a través de diversos instrumentos defraudatorios *-movimientos de capitales hacia paraísos fiscales, realización de actos o negocios jurídicos simulados, etc.-*. En esos casos, ese tipo de conductas serán susceptibles de incardinarse en la figura delictiva del delito fiscal.

La segunda nota característica de la ingeniería fiscal es que, en los casos más complejos, se requiere un elevado conjunto de conocimientos financieros y jurídicos en los autores o partícipes³⁹⁷.

De dicha peculiaridad se derivan, a su vez, dos consecuencias directas. En estos casos será muy difícil de justificar el error penal, (art. 14 CP), y será habitual la presencia de asesores,³⁹⁸ que orienten o guíen al obligado en la búsqueda de una técnica tributaria que le permita disminuir la presión fiscal.

2.2. La necesidad de adopción de programas de cumplimiento normativo tributario. Ética empresarial y compliance tributario. La UNE 19602

Desde este punto de vista, y principalmente en el ámbito empresarial, sería más que recomendable llevar a cabo un proyecto fiscal de acuerdo a principios éticos y jurídicos, que hicieran compatibles el lucro de la empresa con una planificación

³⁹⁷ Circunstancias ambas resumidas en la SAP Madrid 741/2018, de 22 de octubre de 2018: *"Reiteramos los indicios ya enumerados y hacemos hincapié en que el propio testigo D. Moises (asesor y abogado del acusado cuando se logra alcanzar un acuerdo transaccional con "Bupa"), incidió en la complejidad de toda la operación, y que a él mismo, al principio, le costó entenderla, lo cual ya conforma un indicio cualificado de la existencia de un jeroglífico financiero con un solo objetivo que la sala declara probado, pues al final estamos hablando de una operación de compraventa de acciones, por más miles, millones y ceros que añadamos y es ahí donde se agudiza el ingenio porque a medida que aumenta o se acentúa el carácter millonario del negocio (este fue multimillonario), naturalmente más se incrementa la carga fiscal y más la capacidad y proyectos de evasión fiscal, lo que debe ser perseguido y castigado de forma rotunda."*

³⁹⁸ SAP Guipúzcoa 142/2018, de 25 de junio de 2018: *"El conjunto de maniobras efectuadas por el acusado en sus empresas es sofisticado, tendente claramente a constituir una apariencia de legalidad que permitiera eludir la tributación a que estaba obligado. Dichas maniobras pueden ser calificadas como de ingeniería fiscal, por lo que, previsiblemente, no habrán sido ideadas por el empresario recurrente, sino por el asesor fiscal al que acudió, el Sr. Basilio, que estuvo imputado en la causa, aunque se sobreseyó en relación al mismo, por prescripción. Compartimos con el juzgador de instancia que las actuaciones efectuadas anteriormente a la aquí acreditada demuestran dicha perseverancia y, con ello, un mayor desvalor en su conducta, al igual que las rebuscadas actuaciones de ingeniería fiscal con las que intentó engañar a Hacienda."*

socialmente responsable³⁹⁹. La concienciación empresarial en este aspecto va ligada a la propia viabilidad de la misma, pues sólo por ese camino puede asegurarse un futuro cierto para la persona jurídica.

Esta sensibilización evitaría los daños de un diseño fiscal agresivo que no respete aquellos principios, el cual puede causar a la imagen de una empresa y a su propia reputación corporativa, un menoscabo importante.

Por ello, la aprobación de códigos éticos y la puesta en funcionamiento de un correcto cumplimiento normativo fiscal disminuirá las probabilidades de comisión de infracciones tributarias o penales en el seno de la persona jurídica. Las consecuencias de un procedimiento de esa naturaleza contra la sociedad supone un riesgo evidente que, de concretarse, afectaría en mayor o menor medida a la imagen y viabilidad de la persona jurídica en cuestión.

Los efectos de una acusación relacionada con la evasión fiscal no son predecibles para la empresa, pues pueden depender de factores legales pero también sociales. Lo que es evidente es que, en general, un caso de evasión tributaria en el ámbito empresarial afectará en mayor o menor medida a la reputación corporativa, enormemente sensible ante conductas que afecten a la ética empresarial.

Esto es algo, que la propia UNE 19602, sobre *Sistemas de gestión de compliance tributario*⁴⁰⁰, ha tratado de evitar, mediante la implementación de un estándar profesional ya utilizado en otros países. Esta norma, tiene como fin, entre otros, *prevenir, detectar, gestionar y mitigar el riesgo tributario, oponiéndose para ello a malas praxis que toleran o amparan conductas ilícitas o abusivas en el seno de las organizaciones:*

En primer lugar, como riesgo (3.31) de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, siendo ésta, sin duda, su manifestación más grave. Seguidamente, como riesgo (3.31) de la comisión de una infracción tributaria, que da lugar a la exigencia de la cuota, intereses de demora y sanciones. O, como riesgo (3.31) de la generación de una deuda tributaria inesperada, al realizar

³⁹⁹ Cfr. SÁNCHEZ HUETE, "Hacia una planificación fiscal socialmente responsable", *QF*, 2000, pp.16 y ss.

⁴⁰⁰ "Esta norma UNE viene a establecer un marco de referencia completo que permite, en primera instancia, disponer de un sistema de gestión de compliance tributario (3.34) alineado con las exigencias del conjunto de la normativa española. Ante esta situación, se ha decidido seguir la experiencia de los estándares internacionales, que pretenden, como finalidad común y con el compliance penal, conseguir el mejor cumplimiento normativo".

operaciones que, aunque no sean objeto de sanción, den lugar a la liquidación de una cuota tributaria, no prevista, más sus correspondientes intereses. Finalmente, como riesgo (3.31) de que se produzca la asunción de una deuda tributaria de un tercero (3.36), como consecuencia de los supuestos de responsabilidad y sucesión en las deudas previstos legalmente.

Llevado al ámbito jurídico tributario hay que distinguir con precisión los distintos tipos de negocios utilizados mediante una estrategia de ingeniería financiera. Algunos de estos medios o procedimientos concretos pueden ser perfectamente legales, como la economía de opción. Otras técnicas son consideradas elusivas y tendrán consecuencias tributarias, como el fraude de ley. Y sólo una será penalmente sancionable, como la simulación, la cual vendría a suponer en sentido estricto una evasión de tributos⁴⁰¹.

3. LA ECONOMIA DE OPCION

3.1. Definición y notas características

Una de las formas que puede utilizarse para obtener un ahorro fiscal es la economía de opción. Dentro de este concepto se engloban aquellas alternativas que el propio legislador otorga, bien expresa, o bien tácitamente,⁴⁰² para que los contribuyentes escojan cuál de las opciones les es fiscalmente más favorable de acuerdo a sus propios intereses y expectativas⁴⁰³. Es por tanto una opción para reducir

⁴⁰¹ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, pp.40 y ss. y FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.65.

⁴⁰² Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.161. El autor señalaba como ejemplo de opción expresa la elección de tributación como empresario individual o constituir una sociedad, o, en el IRPF presentar declaración conjunta o separada, entre otros. En lo referente a opciones tácitas, APARICIO PÉREZ indica que ejemplo de ellas son, en la compra de un activo, la elección de optar entre crédito, compraventa a plazos, o arrendamiento financiero. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.33 y ss. distingue los derechos de opción, siendo ejemplo de los mismos la elección de tributación conjunta o tributación individual, de las economías de opción, en las que se encuentra por ejemplo el uso de un arrendamiento financiero en lugar de una compra a crédito.

⁴⁰³ Términos utilizados por la SAN PENAL 28/2007, de 19 de abril de 2007 con cita a STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002: "El acusado Carlos Jesús invocó en su amparo la denominada "economía de opción" y, al respecto, decimos que el Tribunal Supremo, Sala Segunda, en Sentencia de 15 de julio de 2002, ha declarado que la

lícitamente las cargas tributarias, al ser una posibilidad legalmente prevista o no expresamente proscrita por el Ordenamiento⁴⁰⁴.

De lo anterior se deduce, por tanto, que la opción, para ser legítima debe presentarse -o al menos no prohibirse-, por el propio Ordenamiento Jurídico, al objeto de que el particular se decante por la alternativa que más le interesa⁴⁰⁵. Queda dentro de la libertad de aquel seleccionar la que le resulte más rentable o le suponga una menor carga impositiva⁴⁰⁶.

Por ello, ante la economía de opción no pueden derivarse consecuencias perjudiciales algunas⁴⁰⁷, ni administrativas, ni penales⁴⁰⁸.

Manteniendo por tanto, que la economía de opción es una opción lícita, el problema estriba en que en algunas ocasiones, las opciones no son realmente pretendidas por el legislador para tal fin. Hablamos de supuestos en los que el Ordenamiento no había previsto expresamente que el sujeto tuviera la opción de escoger libremente entre dos opciones de acuerdo a sus necesidades⁴⁰⁹. Es decir, una

"llamada economía de opción" sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas".

⁴⁰⁴ Cfr. ROLDÁN CENTENO, en, DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.324.

⁴⁰⁵ SAP Madrid 741/2018, de 22 de octubre de 2018, con cita a STS núm. 1336/2002, de 15 julio: *"Ambas figuras deben diferenciarse de la denominada economía de opción que sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto en el que resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas (STS núm. 1336/2002, de 15 julio)".* Mismo criterio en STS 751/2003, de 28/11/2003.

⁴⁰⁶ SAP CASTELLÓN 546/2011, de 07 de diciembre de 2011: *"Ello significa que, en nuestro Ordenamiento Jurídico, se reconoce, admite y consagra un ámbito de libre configuración negocial que estructura la Economía de Opción. En consecuencia, el contribuyente aparece facultado para optar, de entre plurales posibilidades que le ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva".* Misma interpretación en SAP CASTELLÓN 67/2015, de 11 de marzo de 2015.

⁴⁰⁷ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.109.

⁴⁰⁸ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, P.53. Ejemplos de economías de opción en la jurisprudencia, han sido, tal y como CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.107, casos de los bonos austriacos, disolución del régimen económico matrimonial con fines de elusión del impuesto de plusvalía, o, supuestos de préstamos sin interés.

⁴⁰⁹ En cuanto a las economías de opción, indeseadas, encontramos en la jurisprudencia la SAN PENAL 28/2007, de 19/04/2007 con cita a STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002: *"El acusado Carlos Jesús invocó en su amparo la denominada "economía de opción" y, al respecto, decimos que el Tribunal Supremo, Sala Segunda, en Sentencia de 15 de julio de 2002, ha declarado que la "llamada economía de opción" sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. No obstante, el Tribunal Constitucional, en*

de las alternativas no había sido plasmada para ello. Nos estamos refiriendo a las denominadas economías de opción tácitas,⁴¹⁰ o no deseadas,⁴¹¹ las cuales, sin llegar a distorsionar las formas del negocio llevado a cabo, no son opciones realmente queridas u ofrecidas por el legislador⁴¹².

En este sentido, es habitual observar en la categoría de opciones tácitas algunas notas características próximas al fraude de Ley⁴¹³. Sin embargo, a diferencia de este, una conducta considerada economía de opción no debe tergiversar las formas jurídicas utilizadas para un determinado negocio, ni ir en contra del espíritu con el que el Ordenamiento ha dispuesto las normas utilizadas⁴¹⁴.

3.2. Fundamento de la economía de opción

Al ser la economía de opción una alternativa lícita que el legislador permite, o que simplemente la ley no prohíbe,⁴¹⁵ no existe abuso por parte del obligado⁴¹⁶. Este simplemente escoge un camino legal que le supone un mayor ahorro fiscal.

*Sentencia 46/2000, ha rechazado las que califica de "economías de opción indeseadas", en cuanto que del principio plasmado en el artículo 31.1 de la Constitución puede deducirse que la ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio para la efectividad del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución y de una más plena realización de la justicia tributaria, mas en el caso de autos, los hechos probados evidencian una realidad de relación jurídico-material consistente en liquidar su participación en las sociedades "Residencial JG., S.L." y "Golf G., S.A.", amén de cuanto ha quedado razonado con anterioridad". En la doctrina encontramos las opiniones de , CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.33. En el mismo sentido, CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.2: "la licitud es predicable también a los casos de economías de opción tácitas".*

⁴¹⁰ Cfr. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, pp.83,84. El autor refiere que los problemas de distinción entre fraude de ley y economía de opción se presentan principalmente en las denominadas "economías de opción tácitas", siendo estas en las que las normas no indican explícitamente la existencia de diversas posibilidades.

⁴¹¹ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.2.

⁴¹² Economías de opción tácitas, figuras próximas al fraude de ley. Así, CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.2. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, p.84. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.161, expone entre las opciones tácitas los siguientes ejemplos; en la compra de un activo se puede optar por el crédito, compraventa a plazos, arrendamiento financiero, o en el caso de invertir fondos se puede optar entre depósito, valores de bolsa deuda pública etc.

⁴¹³ Cfr. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, p.84.

⁴¹⁴ Cfr. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, p.84.

⁴¹⁵ Cfr. ROLDÁN CENTENO, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.324.

⁴¹⁶ Cfr. CLEMENTE CASAS, *El fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal*, *AJUM*, 2005, p.88.

Por tanto, la economía de opción tiene como fundamento la libertad privada,⁴¹⁷ mediante la cual el individuo elige, en función de sus propios intereses económicos, bajo los principios de libertad de empresa, libertad de contratación o, autonomía de la voluntad⁴¹⁸.

4. EL FRAUDE DE LEY Y EL CONFLICTO EN LA APLICACION DE LA NORMA TRIBUTARIA

4.1. Marco legal y fundamento

El artículo 6.4 CC establece que:

"Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir."

De manera específica, del ámbito tributario, se establecía en la derogada LGT⁴¹⁹, que,

"Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible...".

La nueva LGT⁴²⁰ modifica la nomenclatura tradicional, denominando ahora la figura "*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*". Así se establece en su art. 15.1, que:

⁴¹⁷ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.64,65 con cita a SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.29.

⁴¹⁸ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, en CGPJ, *Derecho Penal económico*, 2001, p.53.

⁴¹⁹ Art. 24.2, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, *General Tributaria*.

"Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios".

De esta forma, se modifica en la legislación tributaria la tradicional definición del fraude de ley, que respondía al esquema clásico de aquella institución entre norma de cobertura y norma defraudada⁴²¹.

El motivo de dicha modificación se encuentra en la propia Exposición de Motivos de la nueva LGT, donde el legislador argumentaba que *"se incorpora el precepto que regula la calificación de las obligaciones tributarias y se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria."*

4.2. Esquema, características y consecuencias

El fraude de ley era catalogado como una especie de ilícito atípico, mediante el cual se buscaba una apariencia a través de una norma de cobertura con el objetivo de eludir la aplicación de una norma defraudada⁴²².

Por tanto, una de las características del fraude de ley es la utilización de una norma de un modo ciertamente anómalo, insólito,⁴²³ o irregular,⁴²⁴ vulnerando con

⁴²⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴²¹ ROLDÁN CENTERNO, E., en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.325.

⁴²² Así, lo define la STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002.

⁴²³ Cfr. ROLDÁN CENTERNO, E. en CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.2.

ello el fin perseguido por el Ordenamiento. En esa aplicación distinta a lo habitual,⁴²⁵ subyace la intención final de beneficiarse fiscalmente.

Pese a la modificación que la nueva LGT ha llevado a cabo de esta figura tributaria, los caracteres de negocio "artificial" o "impropio" que tradicionalmente definían al fraude de ley,⁴²⁶ han permanecido en la nueva regulación⁴²⁷.

En lo referente a las consecuencias o efectos del fraude de ley -o de la actual figura tributaria-, podemos hacer una distinción entre las distintas disposiciones que han regulado ambas figuras.

Así, el CC en su art. 6.4 establece como efecto que:

"No impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir."

En lo relativo al fraude de ley tributario, la derogada LGT⁴²⁸ señalaba, en su art. 24.2, que:

"Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos."

Como se puede observar, el fraude de ley tributario compartía, con su homónimo civil, las mismas consecuencias: se invalidaban los efectos⁴²⁹ y se aplicaba

⁴²⁴ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.65.

⁴²⁵ Cfr. ROLDÁN CENETNO, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, pp.324, 325.

⁴²⁶ Al menos la definición que doctrinal y jurisprudencialmente se hacía de la figura.

⁴²⁷ Art. 15.1, a) LGT: "a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido".

⁴²⁸ Art. 24.2, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

⁴²⁹ STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005: "Como ya dijimos en la STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 8, "el fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico", y no exclusivamente en el ámbito civil. El concepto de fraude de ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, «norma de cobertura» y «norma defraudada» o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda."

la norma eludida, pues se había tratado de vulnerar un fin prohibido por el Ordenamiento a través de formas o modos irregularmente utilizados⁴³⁰.

Sin embargo, la actual figura denominada "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" establece como primera consecuencia, en el art. 15.3 LGT, la siguiente situación:

"En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora".

Por tanto, antes de la *Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, podía decirse que a diferencia de la simulación, el fraude de ley no era una conducta ilícita sino meramente injusta⁴³¹. Por ello, no existía bajo aquella regulación ninguna sanción al respecto,⁴³² sino simplemente la nulidad del negocio⁴³³ y la aplicación de la norma eludida.

Sin embargo, desde la aprobación de la referida Ley, y con la vigencia del art. 15.3 LGT, se ha alterado dicho razonamiento, pues tal y como se establece en el art. 206 bis LGT,⁴³⁴ sí existe sanción para determinados supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

⁴³⁰ En este sentido, STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005, con cita a la STC 37/1987, de 26 de marzo: *"Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu"*.

⁴³¹ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", AJA, 2002, p.3.

⁴³² Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, en CGPJ, *Derecho Penal económico*, 2001, p.54.

⁴³³ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", AJA, 2002, p.3.

⁴³⁴ Art. 206 bis LGT. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. *Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones: a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria. b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo. c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal. d) La determinación o acreditación impropia de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.* 2. *El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros*

4.3. Atipicidad penal del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria: la STC 120/2005 y su intento (insuficiente) de aportar seguridad jurídica

Es cierto que la conducta en fraude de ley tributario o de "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" no es, ni era, una elección lícita ni transparente. Dicha conducta, puede decirse, que posee caracteres ciertamente oscuros, por cuanto el sujeto utiliza un camino incorrecto o inusual para la consecución de su objetivo de ahorro fiscal⁴³⁵.

Como se ha referido anteriormente, las consecuencias que el Ordenamiento disponía para tales siguen permaneciendo dentro de la LGT, mediante su calificación, a lo sumo, como una infracción tributaria.

Pero, una conducta en fraude de ley que suponga una defraudación tributaria superior a los 120.000€ ¿puede constituir delito fiscal? Esta pregunta, que ha suscitado tradicionalmente profundos debates, ha llegado a una conclusión pacífica hace ya algún tiempo. Así, según la doctrina y la jurisprudencia actual, el fraude de ley tributario no constituye defraudación penal a los efectos del delito fiscal⁴³⁶.

supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

⁴³⁵ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.67. La venta de acciones a una sociedad para compensar las ganancias de la venta, con las pérdidas de ejercicios anteriores de la sociedad adquirente, todo con el objetivo de reducir tributación de IRPF constituye fraude de ley. Vid. STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005.

⁴³⁶ Sobre todo a raíz de la STC 120/2015, de 10 de mayo de 2005. CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.3. También lo entendía así la doctrina, Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, pp.57, 58, incluso antes de la referida STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005. CHOCLÁN MONTALVO, en CGPJ, *Derecho Penal económico*, 2001, p.55. Sobre la atipicidad del fraude a la ley tributaria como conducta penal de elusión de impuestos, ya se posicionaba parte la doctrina bajo la vigencia del art. 319 de la Ley 50/1977 y 349 de la LO 2/1985. Vid. en este sentido, PEREZ ROYO, "La configuración de la acción típica", *REDF*, 1985, p.355. Sin embargo, también había sectores que consideraban punible el fraude de ley en el delito fiscal. En este sentido, STS 09/02/1991, rec. 1833/1968, en la que se condenaba por delito fiscal por un fraude de ley con el siguiente razonamiento: "La venta por "Bodegas L." a "C." de una determinada clase de vino a precio inferior al que le correspondía, por debajo del límite de 130 pesetas litro, no tenía otra finalidad que establecer unos precios en origen que no estuvieran sujetos al impuesto sobre el lujo, con el consiguiente fraude a la Hacienda Pública."C.,S.A.", emanación de "L."y "Franco-Españolaser a el instrumento creado por el procesado para defraudar a la Hacienda Pública. El eventual fraude de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obliga a pagar un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una sociedad de comercialización con ese único fin." Sobre la atipicidad del fraude a la ley tributaria como conducta penal de elusión de impuestos, ya se posicionaba

Así se posicionó la conocida STC 120/2005 donde se argumentaba que "*en el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal)*".

Como se ha visto a lo largo del presente trabajo, sin ocultación no puede existir delito fiscal⁴³⁷. Y la carencia de ocultación en el fraude de ley⁴³⁸ hace que sea una actuación que debe resolverse, actualmente, en el propio sistema tributario a través del art. 15 LGT y, en su caso, aplicando la sanción del art. 206 bis LGT.

Los argumentos presentados para justificar la atipicidad penal de esta figura son el carácter de ultima ratio y el principio de intervención mínima del Derecho Penal. En este sentido, el recurso al Derecho punitivo debe efectuarse ante las conductas más graves, y el fraude de ley no responde a dicha exigencia dado que ya tiene prevista la consecuencia no sólo desde el orden civil,⁴³⁹ sino también en el ámbito específico del Derecho Tributario⁴⁴⁰.

No debemos olvidar, que el carácter insólito, irregular, o anómalo de la conducta ejecutada en fraude de ley, a ojos del observador, puede ser un terreno muy propenso para que, en ocasiones, los Tribunales otorguen carácter penal a la misma⁴⁴¹. De ahí que se reitere la necesidad de distinguir correctamente las distintas categorías de negocios anómalos, asumiendo la dificultad de trabajar con órdenes administrativo y penal, los cuales, aportan criterios definitorios no del todo coincidentes.

parte la doctrina bajo la vigencia del art. 319 de la Ley 50/1977 y 349 de la LO 2/1985. Vid. en este sentido, PEREZ ROYO, "La configuración de la acción típica", *REDF*, 1985, p.355.

⁴³⁷ Hacemos referencia al verbo defraudar y a la interpretación que realiza la doctrina y jurisprudencia de este elemento. Por todos, SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.30.

⁴³⁸ Cfr. CÓRDOBA RODA, "Fraude de ley tributario no es delito contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, 2005, p.6: "*Los hechos llevados a cabo en fraude de ley no constituyen delito contra la Hacienda Pública, por la elemental razón de que al no comportar una conducta de ocultar, no pueden ser calificados como integrantes de una defraudación.*"

⁴³⁹ Art. 6.4 CC: "*...no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.*"

⁴⁴⁰ Arts. 15 y 206 bis LGT.

⁴⁴¹ Antes de la propia STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005, no era extraño encontrar resoluciones que otorgaban carácter penal a conductas en fraude de ley. Sin embargo, a raíz de aquella sentencia del TC se ha producido en algunas ocasiones una interpretación extensiva del concepto de "simulación" a conductas que técnicamente pueden ser consideradas "fraude de ley".

En relación a esta dicotomía de regulaciones en lo que a esta figura se refiere, y a pesar de que el TC se ha encargado de dejar *negro sobre blanco* que el fraude de ley no constituye delito fiscal, permanece el núcleo del problema⁴⁴². Y es que -hablando de la simulación y del fraude de ley-, al tratarse de conceptos que pertenecen a órdenes distintos, ni su definición, ni la remisión a la normativa extrapenal está exento de problemas interpretativos. Por tanto, desde la jurisdicción penal la calificación de fraude de ley o de simulación a una conducta concreta queda en manos del Tribunal, quien en base a los Informes de la Administración Tributaria, decidirá el calificativo que el acto o negocio merece⁴⁴³. Esta situación -incluso después de la STC 120/2005- ha dado lugar a resoluciones cambiantes tanto del TS como del TC, los cuales para supuestos similares han llegado a resultados distintos.

5. LA SIMULACION Y LA NECESIDAD DE LIMITAR LAS CONDUCTAS CALIFICABLES BAJO DICHO CONCEPTO

5.1. Origen y concepto

Dado el origen de la figura de la simulación, resulta imprescindible como introducción, hacer una referencia al Derecho Civil.

Así, DIEZ-PICAZO⁴⁴⁴ analizaba la figura de la simulación citando a WINDSCHEID, con la siguiente definición clásica. La simulación es:

"La declaración de una voluntad no verdadera, que se hace para que nazca la apariencia de un negocio jurídico".

⁴⁴² Analizado exhaustivamente por CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.113. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.52.

⁴⁴³ *Cfr.* CHOCLÁN MONTALVO, "Fraude a la ley tributaria y delito fiscal" *Diario La Ley*, 2005, p.3.

⁴⁴⁴ *Vid.* DIEZ-PICAZO/GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil*, I, 2002, p.502.

De la misma forma,⁴⁴⁵ con cita a FERRARA se añadían las características del negocio simulado, los cuales debían ser:⁴⁴⁶ Uno. *Una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad y su manifestación.* Dos. *Un acuerdo simulatorio entre las partes o entre el declarante y el destinatario de la declaración en los negocios unilaterales recepticios. Por ese acuerdo, las partes establecen o fijan, de modo vinculante y decisivo, que la declaración o declaraciones que se emiten no son queridas en realidad.* Tres. *Un fin de engaño a los terceros extraños al acto.*

Centrándonos en el ámbito del presente trabajo, la simulación se puede definir como aquella conducta mediante la cual, el obligado tributario falsamente aparenta haber realizado un negocio jurídico que difiere de la realidad. Por tanto, el sujeto consigue mediante la simulación, reducir o eludir la presión fiscal que debería soportar de haber tributado conforme a lo debidamente realizado.

5.2. Características y tipos de simulación

De las anteriores definiciones pueden extraerse los requisitos de esta figura⁴⁴⁷. En primer lugar, tiene que existir una apariencia distinta a la realidad. En virtud de aquella, el sujeto simula o finge, haber realizado un acto o negocio que no ha llevado a cabo. En segundo lugar, debe de existir un acuerdo simulatorio entre las partes, en caso de que existan. Y por último, en lo que se refiere al presente trabajo, la finalidad de la simulación deber ser la evasión de impuestos.

Bien, pues la definición y requisitos referidos pueden extrapolarse tanto al Derecho Tributario como al Derecho Penal, pues la simulación se interpreta en ambos órdenes de forma prácticamente idéntica por los Tribunales. Si bien habría que añadir algo más. La simulación constitutiva de delito fiscal o la simulación con relevancia penal exige, o debiera de exigir, mayores elementos que la figura de la simulación

⁴⁴⁵ Vid. DIEZ-PICAZO/GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil*, I, 2002, p.502

⁴⁴⁶ Véase la coincidente interpretación civilista de la figura de la simulación con los casos de simulación penal, como por ejemplo, mediante la cesión de derechos de imagen de futbolistas. Vid. capítulo XVII, apartado 1.

⁴⁴⁷ Requisitos puestos de manifiesto por la jurisprudencia menor, ejemplo de ello, SAP Madrid 741/2018, de 22 de octubre de 2018, entre otras.

tributaria, pues aquella, -la simulación penal-, deberá de colmar los requisitos típicos del verbo "defraudar" del delito fiscal.

En cuanto a los tipos o clases de simulación, se puede hablar de una simulación relativa y una simulación absoluta, dependiendo de la existencia previamente de un negocio o no. En la simulación relativa sí ha existido un negocio previo, pero el sujeto aparenta haber llevado a cabo otro distinto⁴⁴⁸. En este sentido, y ayudándonos del Derecho Civil, se puede decir que la simulación relativa se presenta como un "disfraz" en la que aparentemente se realiza un negocio jurídico cuando en realidad se ha llevado a cabo otro distinto⁴⁴⁹.

A colación de lo anterior, el término disfraz,⁴⁵⁰ utilizado también por la doctrina penalista, representa muy bien las características de la propia institución de la simulación relativa, por cuanto se da apariencia de un negocio distinto al verdaderamente realizado⁴⁵¹.

En este sentido, los objetivos de llevar a cabo una simulación relativa por parte de un sujeto pueden servir para distraer la atención de los observadores y así evitar dos situaciones: que se conozca que el efectivamente realizado entra en colisión con la ley,⁴⁵² o, simplemente, que es fiscalmente más perjudicial para los intereses del sujeto. Por tanto, la simulación relativa -por su proximidad teórica-, será la que más problemas de diferenciación presentará respecto del fraude de ley⁴⁵³.

⁴⁴⁸ Cfr. CLEMENTE CASAS, *El fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal*, AJUM, 2005, pp.87,88.

⁴⁴⁹ Cfr. DIEZ-PICAZO/GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil*, I, 2002, p.502. Ejemplo de simulación relativa para el referido autor, el hecho de realizar una compraventa sin que el comprador pague el precio con la finalidad de encubrir una donación.

⁴⁵⁰ Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, pp.166,167.

⁴⁵¹ SAP Madrid, 741/2018, 22 de octubre de 2018: "*Por tanto en la simulación relativa interviene no solo el contrato con causa falsa o simulado sino también el ocultado o disimulado que subyace a esa apariencia contractual, y que puede ser otro contrato válido*".

⁴⁵² STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002.

⁴⁵³ Cfr. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, pp.87, 88.

Sin embargo, en la simulación absoluta el sujeto aparenta un negocio jurídico, a pesar de no haber existido ni ese ni ningún otro. Es decir, se crea la apariencia de un negocio, y en realidad no se quiso dar vida al mismo⁴⁵⁴.

En este caso, la simulación tiene como objetivo o finalidad un cierto encubrimiento para fingir o aparentar haber realizado un negocio que, en realidad, no se ha realizado⁴⁵⁵. Profundizando ligeramente en lo anterior, es cierto que la simulación cumple con una cierta connotación de engaño, por cuanto se aparenta haber llevado a cabo algo que realmente no ha existido.

Sin embargo todo lo anterior produce una consecuencia, y siembra un interrogante que nos gustaría plasmar aquí. De un lado, es evidente que quien simula está ocultando la realidad⁴⁵⁶. Pero para garantizar la seguridad jurídica, se debiera analizar con detenimiento si esa simulación puede suponer una conducta de ocultación constitutiva de delito fiscal o, únicamente, puede constituir una simulación, con efectos meramente tributarios (art. 16 LGT).

⁴⁵⁴ Cfr. DIEZ-PICAZO/GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil*, I, 2002, p.502. También, en el mundo del fútbol, y con ese objetivo, se "simulaba" ceder los derechos de imagen a sociedades radicadas en territorios considerados paraísos fiscales cuando en realidad no se llevaba a cabo cesión, pues permanecían como titulares reales de los derechos. Se produce, en estos casos, una desvinculación meramente formal respecto de la explotación de sus derechos de imagen. *Vid.* STS 374/2017, de 24 de mayo 2017.

⁴⁵⁵ SAP Madrid, 741/2018, de 22/10/2018 con cita a STS 751/2003, de 28 de noviembre de 2003 dice: "*Como señala la sentencia de instancia, todos los negocios jurídicos realizados por los acusados para encubrir el incremento patrimonial derivado de una operación que consistía pura y simplemente en la venta de unos terrenos (incremento patrimonial cifrado en 2.848.678.174 ptas.), y para eludir íntegramente el pago de los impuestos correspondientes por dicho incremento patrimonial y por el reparto familiar subsiguiente, son ficticios. Se trata de una cobertura formal, pura apariencia, carente de causa y de voluntad negocial, urdida únicamente con la finalidad de encubrir los contratos subyacentes de compraventa de terrenos y donación parcial de su importe, para poder así eludir los tributos correspondientes a estos negocios jurídicos reales de compraventa y donación bajo el manto de la simulación.*"

⁴⁵⁶ STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002: "*Así, en el caso de la simulación... se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley.*"

5.3. La simulación tributaria

La actual LGT en su art. 16 tipifica la simulación tributaria con la siguiente redacción:

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

En este sentido, la jurisprudencia ha tenido ocasión de pronunciarse en relación a esta figura en la SAN Contencioso-administrativa, de 26 de marzo de 2012, rec. 28/2011:

"En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil (CC, en adelante)."

Y la propia jurisprudencia contenciosa, se ha encargado de identificar, dentro de la simulación "tributaria", un componente de ocultación. Pero en este caso, figura y efectos, son exclusivamente tributarios. Ejemplo de ello es la STS Contencioso-administrativa nº 1802/2019, de 17 de diciembre de 2019, en la que se dice:

"En el que nos ocupa se apreció correctamente ocultación y de ahí las consecuencias tributarias que, en el caso que examinamos, sólo son de nueva liquidación tributaria de regularización... En el que nos ocupa y limitándose el acto recurrido exclusivamente a la Sociedad recurrente Abogados, S.L quien al admitir las facturas de las Sociedades profesionales constituidas por sus socios, sin tener relación alguna con aquellas, dejó de practicar la retención en el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido hacer de haber pagado las facturas a los socios, la regularización que se le efectúa, sin perjuicio de que en su caso, como se dispone en la resolución administrativa y en la sentencia recurrida, se evite en las futuras liquidaciones el enriquecimiento injusto, es ajustada a derecho , y procede en consecuencia confirmar la sentencia recurrida y no dar lugar a la casación de la misma".

5.4. La simulación constitutiva de delito fiscal

Como se ha visto, la simulación tributaria posee una nota de ocultación según interpretación jurisprudencial del concepto. Sin embargo, ¿eso transforma toda simulación tributaria en delito fiscal? La respuesta, adelantamos, es negativa. Ejemplo de ello son los numerosos casos llevados a los Tribunales de facturación de servicios profesionales a través de sociedades en los que podemos comprobar que existe una simulación tributaria que produce efectos exclusivamente en ese orden.

Pero, entonces, ¿cómo se distingue la simulación tributaria de la simulación penal y de la calificación como delito fiscal? Es evidente que el delito fiscal del art. 305 CP ofrece un plus de protección⁴⁵⁷ al régimen de infracciones y sanciones del Derecho Tributario. Esa garantía de salvaguarda, va más allá de castigar simplemente conductas elusivas de tributos en cuantía superior a 120.000 euros.

En este sentido, y con el fin de no extender el propio concepto penal a supuestos no previstos, hay que delimitar el alcance de la propia figura delictiva, la cual tiene sus propias particularidades dentro del Derecho Penal. Esta es una de las razones por las que no debe realizarse una remisión automática del Derecho tributario al Derecho Penal⁴⁵⁸.

La simulación penal exige, por tanto, una cierta connotación de engaño u ocultación de datos por parte del sujeto⁴⁵⁹. Y por tanto su objetivo será ese, ocultar o encubrir el hecho imponible⁴⁶⁰. Pero además, diremos que la simulación sólo puede

⁴⁵⁷ En este sentido, CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.1.

⁴⁵⁸ En este sentido, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.73, 75, referido además, a que los parámetros probatorios fiscales y penales no son plenamente coincidentes. Añade el autor, que las normas tributarias reguladoras del fraude de ley o la simulación (arts. 15 y 16 LGT) no integran el tipo penal como normas en blanco.

⁴⁵⁹ STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005.

⁴⁶⁰ STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005: "presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible...". STS 209/2019, de 22 de abril de 2019: Sin embargo, el Tribunal Constitucional es mucho más preciso a la hora de distinguir entre la "simulación negocial", a la que dice es inherente un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes que encaja con el elemento subjetivo del delito fiscal, y el "fraude de ley tributaria", en el que no existe tal ocultamiento; no pudiendo aplicarse esta última figura al ámbito penal por constituir un supuesto de analogía in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE(SSTC 10/05/2005 y 13/02/2006).

tener relevancia penal y ser constitutiva de delito fiscal si se dan los requisitos del verbo defraudar del art. 305 CP.

Así, los principios de intervención mínima y de ultima ratio de nuestro Derecho Penal obligan a que la ocultación penal deba de reunir mayores exigencias que la aplicable a cualquier otro orden jurídico⁴⁶¹.

Por ello, si en otro punto de este trabajo decíamos que era necesario que el sujeto llevara a cabo una ocultación "idónea"⁴⁶² para ser considerada "defraudación" del art. 305 CP, dicha exigencia abarcará también a la ocultación llevada a cabo por medio de la simulación.

Esa idoneidad, tal y como analizábamos en otro punto, se veía exteriorizada en que la Administración tenía que desplegar sus funciones de inspección para conocer los datos ocultados. En caso contrario, si aquella realizaba meras funciones de comprobación, aquellos datos no habrían estado realmente ocultos⁴⁶³. Por ello, en este último caso, la ocultación era inidónea y la conducta caía fuera del Derecho Penal⁴⁶⁴.

Como adelantábamos anteriormente, esta circunstancia se observa en casos de facturación profesional indebida por medio de sociedades, en los que la atipicidad penal viene marcada por el hecho de que la Administración ya conoce los datos fiscales a través de otros tributos (por ejemplo, IS o IVA). Este hecho hace innecesario que Administración tenga que realizar funciones más allá de la mera comprobación, pues los datos ya están a su disposición.

⁴⁶¹ Cfr. PEREZ ROYO, "El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España", *Diario La Ley*, 2005, p.6. El autor cuestiona el hecho de que si la Administración, sin necesidad de investigar ni de descubrir nada, conoce los hechos sin recurrir al auxilio judicial, qué sentido tiene el recurso a la vía penal.

⁴⁶² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, pp.661-662. Para el autor, el verbo rector "defraudar" implica que en el seno del artículo 305 deba exigirse en todo caso una ocultación de bases o datos esenciales que sea idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación del impuesto. AYALA GÓMEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.265, quien entiende que debe ser un juicio de adecuación *ex ante*. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.84. SILVA SÁNCHEZ, (dir.) *¿Libertad económica o fraudes punibles?*, 2003, pp.123-124.

⁴⁶³ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, pp.4-5 respecto de atipicidad penal de las operaciones que "están a la vista", donde no se aprecia disimulo y donde la Administración puede reaccionar mediante los mecanismos de autotutela que dispone.

⁴⁶⁴ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.4, la simulación es punible "cuando el sujeto activo del delito ha desarrollado una conducta disvaliosa consistente en ocultar o disimular su situación patrimonial real, de tal modo que el ingente aparato de autotutela de la Administración se revela insuficiente, entonces, la conducta merece la atención de la ultima ratio, del Derecho Penal."

En estos casos, y en muchos otros en los que no exista una ocultación idónea creada por medio de la simulación, podrá dar lugar a la figura tributaria (art. 16 LGT), pero no cumplirá las exigencias que el propio art. 305 CP impone para que sea una conducta penalmente típica⁴⁶⁵.

5.5. Algunos casos de simulación con relevancia penal

Uno de los supuestos más habituales analizado por la jurisprudencia como simulación penal, ha sido la utilización de facturas falsas por parte de sociedades mercantiles, las cuales han justificado mediante aquellas la adquisición de servicios que no habían sido efectivamente prestados, reduciendo así la base imponible del Impuesto sobre Sociedades⁴⁶⁶.

⁴⁶⁵ STS Contencioso, 1802/2019, de 17 de diciembre de 2019, tras sobreseimiento en sede penal por no haber quedado acreditada la existencia de delito fiscal por simulación pero apreciándose simulación tributaria (art. 16 LGT): *"La simulación es ocultación y carencia de causa y, en el supuesto que nos ocupa...la ocultación consiste en que los servicios los presta un socio persona física y toda la estructura y contabilidad del Despacho gira sobre socios personas físicas. La carencia de causa es la innecesariedad absoluta de que el socio constituya una sociedad profesional para prestar servicios que presta como persona física al Despacho de Abogados Ramón y Cajal S.L.P., máxime cuando (aspecto probatorio) las investigaciones de la Inspección Tributaria han detectado que los documentos contables de estas "sociedades de los socios" (que así las denomina el propio Despacho Ramón y Cajal) no recogen ni subcontrataciones ni gastos de gestión de lo que sería una sociedad con empleados o con infraestructura de trabajo, ni siquiera de lo que podría ser (potencialmente e in abstracto) una sociedad profesional de abogacía que prestara servicios de asesoramiento jurídico tipo freelance (profesional libre) a diversos Despachos de Abogados. No es el caso, no resulta probado y ni siquiera se alega de contrario (reiteramos que los hechos nos parecen pacíficos y destacamos de nuevo que esta especialísima Casación de interés objetivo no versa sobre cuestiones fácticas)."...* *"De las distintas cuestiones que fueron objeto del recurso contencioso-administrativo, la única por la que se prepara e interpone el recurso es la consideración por parte de la Administración Tributaria, luego confirmada por la sentencia recurrida de que la utilización de Sociedades profesionales por los socios de la Sociedad Profesional recurrente "Ramón y Cajal Abogados, S.L" tenía un objetivo meramente de ahorro fiscal y no un motivo económico válido, y en consecuencia nos encontrábamos ante una simulación, al carecer de causa válida en derecho distinta de la elusión fiscal"*.

⁴⁶⁶ Así, la STS 520/2008, de 15 de julio de 2008: *"La simulación de las facturas se integra en la conducta ilícita orientada exclusivamente a eludir el pago del Impuesto de Sociedades, delito fiscal que es el que exclusivamente debe tenerse en cuenta a los efectos de la prescripción invocada."* STS 494/2014, de 18 de junio de 2014: *"Mediante facturas confeccionadas por éste último, y asientos contables sin factura correspondientes a operaciones simuladas o servicios inexistentes relativos a las empresas Mad S.L. y DISEÑOS SL, con la finalidad de enriquecerse a costa de la Hacienda Pública, consiguieron defraudar 208.857,63 euros en la cuota de IVA correspondiente al año 2008". "En el factum se describe una actuación concertada con éstos, basada en la elaboración de asientos contables sin las facturas correspondientes, ligados a operaciones simuladas o servicios inexistentes...en el que se describe la realización de numerosas operaciones ficticias con facturas simuladas que buscaban defraudar a la Hacienda Pública las liquidaciones correspondientes. Con ello se logró una cuota de IVA defraudada en el ejercicio del año 2.008, según precisa el relato de hechos probados, ascendente a 208.857,63 euros"*.

En este sentido constituye simulación la creación de una sociedad para que los socios realicen con ella operaciones -simuladas-, consistentes en aportar a la misma activos de los socios con el fin de eludir el pago de tributos que cada uno de ellos individualmente hubiera debido satisfacer. Se argumenta que los negocios jurídicos aparentemente realizados lo eran para disimular lo que en realidad se quería efectuar, pues ninguno de ellos respondía a la causa propia de su naturaleza⁴⁶⁷. Así, la jurisprudencia penal ha calificado como simulación relativa el aparentar una venta mediante el empleo de una sociedad pantalla, evitando así la tributación real de la misma por parte de los sujetos como personas físicas⁴⁶⁸.

De la misma forma, y con gran repercusión mediática, se ha calificado como simulación penal en el ámbito deportivo ciertos negocios jurídicos de cesión de derechos de imagen. En estos casos se aparenta la cesión de los derechos de imagen a sociedades residentes en ciertos territorios, cuando en realidad, los derechos nunca salían del patrimonio del sujeto⁴⁶⁹. En este sentido, y aunque parece que los Tribunales comienzan a limitar el concepto de simulación penal en el ámbito deportivo,⁴⁷⁰ encontramos un número muy elevado de resoluciones condenatorias que, bajo la calificación de simulación, siguen a la conocida STS 375/2017, de 24/05/2017⁴⁷¹.

⁴⁶⁷ SAP Barcelona de 31 de julio de 2000, rec. 7421/1998, ratificada por la STS 751/2003, de 28 de noviembre de 2003 *"La mera lectura de la secuencia negocial que antes se ha descrito lleva a la conclusión inequívoca del carácter simulado de los negocios llevados a cabo entre los acusados y dos sociedades controladas por la familia Francisco M. F.-Carmen A. C. e inactivas, carentes de finalidad económica propia y sólo encaminados a obtener no ya una minoración del coste fiscal de las ventas y donaciones que se han dicho, sino que éste fuese en la práctica inexistente, aunque, sin duda, se cumplieran escrupulosamente los deberes formales de presentación de liquidaciones por los negocios jurídicos supuestamente realizados."* Recurso en el que se argumenta por la Sala, que *"la confusión de esferas entre el patrimonio personal de los socios y el de las sociedades, es manifiesta, pues toda la operación realizada por Ciprem SA, adquiriendo a préstamo unos innecesarios derechos de suscripción inmediatamente cancelados tras la reducción de capital, carece de sentido alguno si no es para disimular el negocio encubierto por la simulación relativa, que es la venta de una finca patrimonio personal de la persona física que controla o domina la sociedad, D Claudio."* Interesante al respecto el Voto particular de la propia SAP Barcelona, de 31 de julio de 2000, rec. 7421/1998, en la que se valora por el Magistrado que la realiza la similitud de los hechos con la licitud de las sociedades profesionales y la no consideración como "ficticias y carentes de actividad" las sociedades que involucradas en los hechos probados.

⁴⁶⁸ SAP MADRID 741/2018, de 22 de octubre de 2018.

⁴⁶⁹ STS 375/2017, de 24 de mayo de 2017. Si la jurisprudencia mayoritaria ha considerado tales prácticas como "simulación" de forma prácticamente automática con las consecuencias penales que se saben, se abre paso un sector con escaso respaldo de resoluciones pero con mayor apoyo doctrinal, que se centra en exigir en el caso concreto si se dan los requisitos de la "simulación" penal y de la ocultación "idónea", o por el contrario es una conducta penalmente atípica. Vid SAP Madrid 672/2019, de 25 de noviembre de 2019.

⁴⁷⁰ SAP Madrid 672/2019, de 25 de noviembre de 2019.

⁴⁷¹ SAP Madrid 53/2019, de 22 de enero de 2019, SAP Madrid 935/2017, de 12 de diciembre de 2017, SAP Barcelona 31/2016, de 21 de enero de 2016, entre otras muchas. Para mayor detalle, capítulo XVII, apartado 1.

Igualmente, la doctrina ha tenido ocasión de calificar como simulación - absoluta-, el hecho de que una sociedad que estaba sujeta al régimen de transparencia fiscal simulara operativas de venta que no se habían llevado a cabo para aparentar actividad⁴⁷².

En cuanto a la simulación relativa, esta podría darse en el supuesto clásico de aparentar realizar un contrato de préstamo para evitar el pago de tributos de una donación⁴⁷³.

5.6. Aplicación extensiva del concepto de simulación. Necesidad de prueba del carácter simulado e inexistencia de criterios claros en el orden penal

Hablábamos anteriormente de que la economía de opción normalmente no presentaba problemas de legalidad. Sin embargo, el fraude de ley presenta límites con la simulación demasiado tenues. Piénsese por ejemplo, en conductas en la que el autor, con conocimiento de ello, se ampara en una norma incorrectamente aplicada, es decir, da un "rodeo normativo" para llevar a cabo un acto o negocio tributariamente más favorable a sus intereses. Es evidente la cercanía de lo anterior con la figura de un negocio "simulado", lo que puede provocar dificultades de distinción⁴⁷⁴.

Es cierto, que a juicio del lego en la materia, pudiera observarse mala fe en el sujeto, y por tanto, si se supera la cantidad legal ser susceptible de ser calificado como delito fiscal. Pero tal y como se ha expuesto al analizar el verbo nuclear del tipo objetivo del art. 305 CP, esa conducta se sitúa fuera del mismo, al menos aisladamente

⁴⁷² Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, pp.166, 167, con cita a FERRARA, en relación a la simulación absoluta y simulación relativa. "*La primera se produce cuando las partes crean la apariencia de un negocio cuando en realidad no quieren nada, no desean dar vida a ningún negocio jurídico... La simulación relativa es un disfraz, pues en ella se realiza aparentemente un negocio jurídico queriendo y llevando a cabo en realidad otro distinto*".

⁴⁷³ Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.166.

⁴⁷⁴ Dificultades analizadas por PEREZ ROYO, "El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España", *Diario La Ley*, 2005, 10 de mayo de 2005", *Diario La Ley*, n 6281, Secc. Doctrina, 24/06/2005, Ref. D- 158, Ed. La ley, pp.4-6.

considerada⁴⁷⁵. No cumple los requisitos de la figura delictiva. Por ello, otorgar carácter penal a una conducta en fraude de ley constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE⁴⁷⁶.

No obstante, la doctrina lleva tiempo advirtiendo de un número considerable de resoluciones en las que se otorga carácter penal a supuestos que deben ser calificados como fraude de ley⁴⁷⁷. Por ello, queremos añadir que tan contraproducente es otorgar relevancia penal a supuestos que realmente constituyen fraude de ley -atípico según la doctrina y jurisprudencia dominante-, como otorgar el calificativo de simulación sin poder probar el carácter simulado de la conducta⁴⁷⁸. Mediante ambas opciones se está extendiendo indebidamente el tipo penal.

Quizás uno de los motivos por los que desde el ámbito punitivo se ha utilizado de forma excesivamente amplia la figura de la simulación, puede ser desde la propia Administración se han calificado muchas conductas de acuerdo a ese concepto, cuando técnicamente la conducta constituía un fraude de ley o simplemente una controversia en la interpretación de una norma tributaria⁴⁷⁹.

De ahí que desde sectores doctrinales y jurisprudenciales⁴⁸⁰ se esté trabajando en "limitar" el recurso excesivo a la simulación, y evitar llevar al ámbito penal conductas que debieran de ser inspeccionadas y sancionadas, a lo sumo, en sede administrativa.

⁴⁷⁵ STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005: "*cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria.*"

⁴⁷⁶ STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005.

⁴⁷⁷ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.37.38. 2005 en PEREZ ROYO, "El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España", *Diario La Ley*, 2005, 10 de mayo de 2005", *Diario La Ley*, n 6281, Secc. Doctrina, 24/06/2005, Ref. D- 158, Ed. La ley, p.6, quien pone el acento en la Administración y en los expedientes remitidos a la vía judicial del orden penal.

⁴⁷⁸ STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005: "*Ni en una ni en otra Sentencia se consideró, por consiguiente, acreditada la existencia, pretendida en todo momento por las acusaciones, de negocio simulado alguno, ni, por lo tanto, de engaño u ocultación maliciosa de cualquier género por parte de los acusados.*"

⁴⁷⁹ Sobre aplicación extensiva de la simulación, Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J.A. (2018): La interpretación razonable de la orma en la regularización voluntaria, *Diario La Ley*, nº 9166, Secc. Tribuna, 26/03/2018, Ed. Wolters Kluwer, p.5. Ejemplo de calificación extensiva de la simulación por parte de la Administración en el ámbito de las sociedades profesionales, ante lo que la jurisprudencia se ha mantenido mayoritariamente opuesta. Vid. apartado sociedades profesionales. También CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, p.87.

⁴⁸⁰ SAP Madrid 672/2019, de 25 de noviembre de 2019, limita la figura de la simulación en supuestos de cesiones de derechos de imagen de futbolistas. Igualmente en el ámbito de sociedades profesionales.

6. DIFERENCIAS ENTRE LAS DISTINTAS FIGURAS

6.1. Límites de la economía de opción: fronteras con fraude de ley y con simulación

Los límites de la economía de opción pueden dividirse en formales y sustantivos. En cuanto a los primeros, dado que la autonomía de las partes no es infinita, en la economía de opción no debe de observarse distorsión o deformación de las formas jurídicas utilizadas para dar cobertura al negocio pretendido. En este sentido, para ser considerada la conducta como economía de opción, la forma del negocio no debe ser anómala, inusual o impropia con relación al fin perseguido por las partes⁴⁸¹. El acudir a formas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto del Ordenamiento, o alterar la posición del obligado mediante actos o convenios por las partes para defraudar a la Hacienda Pública, no puede ser una opción lícita.

Por tanto la economía de opción no puede suponer el realizar un negocio distinto del pretendido, ni llevar a cabo una operación tributaria más beneficiosa, organizándola de modo que -por fraude, simulación o artificio-, las consecuencias civiles y mercantiles sean las que corresponderían a la opción inicial⁴⁸².

⁴⁸¹ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, pp.110 o CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.1.

⁴⁸² SAP Alicante 380/2018, de 28 de noviembre de 2018: "*Olvida con ello que los apelantes aceptaron un medio para hacerse con el control final del dominio de las fincas que estaba sujeto a unas características, distinto al correspondiente a la otra opción posible, sujeta en cambio a diversos mecanismos de documentación y tributación que, obviamente, no se reclaman por las administraciones tributarias competentes, por no haber tenido lugar como tales hechos imponibles. Pretendiendo así que se transmute la naturaleza jurídica de las operaciones efectivamente realizadas por otras que, de facto, no han tenido lugar. La elección de un sistema u otro se denomina "economía de opción", siendo ambas alternativas perfectamente viables, siempre que se cumplan todos los requisitos de una u otra. A este sistema se refiere la jurisprudencia de la Sala III, que en STS 373/2007, de 5 de julio, precisando: "En efecto, no cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución), un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa. La "economía de opción" no ampara tal clase de comportamientos." En este caso, no se trata de que los acusados hayan pretendido optar por dos opciones fiscalmente intercambiables. Es que han utilizado un sistema de transacciones que les obligaba a estar sujetos al impuesto de sociedades en cuanto al beneficio, pretendiendo para lo que les interesa que el negocio real es otro -esa es la premisa de la pericial de la defensa-, del que no han soportado carga fiscal alguna. Y además han eludido la tributación incluso por el impuesto de sociedades, omitiendo la contabilidad de la operación y ocultando*

Como límites sustantivos, encontramos que los actos o negocios, en definitiva, la actividad, debe de ser real y no simulada⁴⁸³.

Ante la aparente facilidad de distinción teórica entre la economía de opción y otras figuras, no somos desconocedores de que la jurisprudencia contenciosa y penal se han mostrado vacilantes al respecto, lo que ha conllevado un problema para la seguridad jurídica⁴⁸⁴.

6.2. Simulación y fraude de ley

Los negocios simulados y los realizados en fraude de ley presentan mayores dificultades en su diferenciación. En principio, es cierto que quien recurre a este tipo de "maniobras" busca de alguna forma desfigurar su comportamiento⁴⁸⁵. Sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia han dedicado no pocos esfuerzos para distinguir ambas figuras⁴⁸⁶.

Así, utilizar actos o negocios jurídicos distintos a los habituales debe llevarnos a entender que es una conducta en fraude de ley, y no simulación. En este sentido, el negocio en fraude de ley no es un negocio ficticio, sino real. Algo que lo diferencia de los actos simulados, los cuales, únicamente se realizan de forma aparente⁴⁸⁷.

Desde la posición del observador, la elección del negocio en fraude de ley no es una alternativa lógica, sino anormal e infrecuente. El sujeto realiza un "rodeo" o

inicialmente a la inspección la existencia de dos cuentas bancarias a través de las cuales se materializó la actuación".

⁴⁸³ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", AJA, 2002, p.1.

⁴⁸⁴ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.107, quien indica las diferentes calificaciones que para la jurisprudencia contenciosa y para la penal han supuesto para hechos similares.

⁴⁸⁵ STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002: "*Algo distinto ocurre en los casos de la simulación y del fraude de ley, figuras en todo caso connotadas de ilicitud y caracterizadas -más allá de sus diferencias- porque quien recurre a ellas busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva, tiene algo que ocultar*".

⁴⁸⁶ Tal y como se ha hecho hecho la importante STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005: "*la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia*".

⁴⁸⁷ Cfr. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, p.89.

"contorneo" legal para disminuir la carga fiscal aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias -norma de cobertura-, pero mediante formas que no se corresponden con su espíritu,⁴⁸⁸ -norma defraudada-.

Sin embargo, en la simulación se esconde, se aparenta, se falsea una situación tributariamente relevante, en definitiva, se oculta⁴⁸⁹. Como se ha visto en otro punto del presente trabajo, la "defraudación" penal del delito fiscal requiere de maniobras de ocultación que impidan o dificulten a la Hacienda Pública poder liquidar la deuda tributaria⁴⁹⁰. Y eso puede suceder en la simulación, pero no en el fraude de ley.

Así lo ha razonado el TC a raíz de la STC 120/2005, la cual por su concreción pasamos a reproducir;

"...el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término «fraude» como acompañante a la expresión «de Ley» acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estrategia tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada «norma de cobertura»; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal".

⁴⁸⁸ STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005, STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002.

⁴⁸⁹ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.30.

⁴⁹⁰ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *AJA*, 2002, p.4.

CAPÍTULO VIII

EVOLUCIÓN RELATIVA A LA

TRIBUTACIÓN DE GANANCIAS ILÍCITAS

Y DELITO FISCAL

El hecho de la no tributación de ganancias ilícitas y su relación con el delito fiscal, ha hecho que, sobre todo desde los años noventa del siglo pasado, la jurisprudencia del TS haya ido evolucionando en relación a la posibilidad de un concurso de delitos, y la viabilidad de un concurso de normas.

1. RECONOCIMIENTO SOBRE LA POSIBILIDAD DE QUE LA NO TRIBUTACIÓN DE GANANCIAS ILÍCITAS CONSTITUYA DELITO FISCAL

La primera resolución que vino a reconocer que la no tributación del dinero de origen ilícito puede suponer delito fiscal fue la STS 649/1996, de 07/12/1996 (Caso Nécora)⁴⁹¹. De ella podemos resaltar dos aspectos fundamentales.

⁴⁹¹ En palabras de la sentencia: "*Se dice que, habiéndose condenado por receptación del art. 546 bis f), no cabe al mismo tiempo condenar por delito contra la Hacienda Pública por haber eludido el pago de los tributos correspondientes a esos mismos beneficios obtenidos en la referida receptación. No es posible exigir que tengan que declararse para efectos fiscales aquellos ingresos que se han obtenido por la comisión de un delito. Tal argumentación queda sin fundamento desde el momento en que, por estimación de otros motivos de estos mismos recursos, hemos acordado absolver del delito de receptación. Desaparecido este delito, nos hallamos simplemente ante dos delitos contra la Hacienda Pública del art. 349 del C. P. anterior y 305 del vigente, tal y como lo razona la sentencia recurrida en su Fundamento de Derecho 70, páginas 501 a 507, ambos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, uno del año de 1.987, porque en tal año ninguno de los dos ahora recurrentes presentó la preceptiva declaración con la consiguiente ocultación de unos beneficios de 60.720.333 pts. y una cuota líquida de 27.913.503 para cada uno, calculado todo en base a tributación por separado de estos esposos por considerarse más beneficiosa; y otro de 1.988 en que los dos acusados presentaron declaración conjunta sin hacer mención de los incrementos patrimoniales relativos a los mencionados cambios de divisas, 307.660.786 pts., en total, de lo que resulta una cuota líquida de 172.955.246 pts. No hubo, pues, aplicación indebida del art. 349 del C. P. anterior respecto de ninguno de estos dos delitos por los que condenó la sentencia recurrida.*"

Primero, esta resolución reconoce la compatibilidad del delito fiscal y la no tributación de bienes que proceden de una actividad delictiva. Los motivos esgrimidos para llegar a dicha conclusión eran el principio de igualdad, capacidad contributiva y neutralidad fiscal,⁴⁹² lo que impide que se pueda beneficiar a quien infringe la ley permitiéndole no tributar los rendimientos ilícitamente obtenidos⁴⁹³.

⁴⁹² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, pp.285,286: "En vía de principio las actividades ilícitas tienen que llegar someter a tributación, porque así lo impone los principios de capacidad contributiva, igualdad y neutralidad fiscal en virtud de la cual hay que aceptar con carácter general que habrá que aplicar el correspondiente delito de defraudación tributaria. Cuestión distinta es que el delito de defraudación tributaria queda absorbido por el delito que es fuente directa de los ingresos...", con cita en este último caso a la doctrina emanada a raíz de la STS 28 de marzo de 2001. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, pp.103,104: "Cuando las ganancias ocultadas que son objeto de la defraudación tributaria, tienen su origen en actividades delictivas se puede producir la concurrencia del delito inicial o el de receptación y del delito de defraudación tributaria. En tal caso, la defraudación tributaria es mera consecuencia del delito anteriormente cometido. Se trata de un concurso ideal de delitos, en el que uno es medio necesario para cometer el otro, dado que la defraudación tributaria se confunde con la ocultación de los efectos del primer delito".

⁴⁹³ Reconocido posteriormente en la STS 1493/1999, de 21 de diciembre de 1999: "el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete, careciendo de todo sentido que, mientras que una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a la Hacienda sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva, pudiendo además materializarse con tales beneficios inversiones diversas que a su vez van a producir nuevos beneficios, y si se optare por la no tributación del dinero producido por la actividad económica ilegal, se estaría estableciendo una barrera que haría prácticamente imposible introducir la fiscalidad en esta cadena de inversiones". En contra de esa opción, BACIGALUPO, *Ganancias ilícitas*, 2002, pp.24,25 "De otro lado parece evidente que el artículo 31 de la Constitución no está pensando en la capacidad contributiva del delincuente, por lo que argumentar que no castigar por delito fiscal es atentar contra la Constitución, es un argumento fallido... Del mismo modo resulta grotesco pretender la Constitución quiere la igualdad de todos, delincuentes o no, en el tratamiento de las leyes... Por otro lado no se puede obviar el argumento que se refiere al derecho constitucional a no declarar contra sí mismo consagrado en el artículo 24 de la Constitución. Pretender que el autor delito del que provienen las ganancias las declare mediante el pago de impuesto... es tanto como obligarle a confesar la comisión del delito base". SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal*, PE, 2016, p.501: "Quizás la solución pasa por admitir sencilla y llanamente que al delito de partida no seguiría la defraudación tributaria. En principio porque Ordenamiento Jurídico ni prevé ni debe prever como hecho imponible la obtención delictiva de ingresos a rendimientos económicos. Es la propia regulación de cualquier delito la que ya debe considerar el contenido de injusto derivado posible. El robo es un delito contra el patrimonio; el tráfico de drogas un delito contra salud pública; el cohecho un delito contra Administración Pública; y no a su vez posibles delitos contra Hacienda Pública. No debería entonces hablarse así de un perjuicio derivado para la Hacienda Pública, porque ésta no debe contar con el gravamen de los beneficios delictivamente generados. Precisamente para tales beneficios la propia normativa penal prevé el decomiso, y en su caso su restitución por vía de responsabilidad civil derivada del delito. Al fin y al cabo es el mismo mecanismo de sanción por delito fiscal...". FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.391. "Considero no exigible la tributación de actividades penalmente ilícitas... En efecto, el deber de tributar decae cuando se trata de una actividad ilícita, pues se trata de un supuesto de autoencubrimiento... Se estaría obligando al sujeto a autodenunciarse, lo que no es asumible conforme a las normas más elementales del Estado de Derecho. Sin embargo nada obsta a la sanción directa por el blanqueo de los beneficios que provienen del delito fuente". En contra también, CASTRO MORENO, en GARCÍA VALDÉS/CUERDA RIEZU/MARTINEZ ESCAMILLA/ALCACER GUIRAO/VALLE MARISCAL DEL GANTE, *Estudios Penales en Homenaje a Enrique Gimbernat*, II, p. 1949

Y en segundo lugar, y al menos indirectamente, la sentencia justifica que no se produce concurso de normas al no existir condena por el delito fuente, (en el caso de la sentencia referida, un delito de receptación)⁴⁹⁴.

La doctrina ha realizado varias matizaciones en relación a lo anterior. En este sentido, se ha argumentado que si el sujeto debe declarar fiscalmente rendimientos que proceden de una actividad delictiva, posiblemente cometería por lo menos un intento de blanqueo de dinero⁴⁹⁵. Además, mediante la obligación de tributar las ganancias ilícitas, de algún modo se estaría obligando a que desapareciera el derecho a no declarar contra sí mismo y al auto encubrimiento⁴⁹⁶.

De ahí que FERRÉ OLIVÉ⁴⁹⁷ distinga el origen de las rentas, dependiendo de si proceden de una actividad delictiva, o de una actividad ilícita pero no delictiva. En

⁴⁹⁴ Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español*, PE, 2015, p.851: "aquí se defiende la tesis de impunidad por delito fiscal en esta materia, con una sola excepción: cuando no quepa atribuir un delito que motive el origen ilícito del incremento de patrimonio y éste quede probado".

⁴⁹⁵ Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español*, PE, 2015, p.851.

⁴⁹⁶ Circunstancia analizada en la STS 1493/1999, de 21 de diciembre de 1999, estableciendo que: "Ha de rechazarse la concepción de que el derecho fundamental a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo pueda configurarse en el supuesto actual como una causa que justifique la defraudación fiscal. Como se deduce de la STC Pleno, de 02-10-1997, núm. 161/1997, en el análisis de los efectos del derecho a no declarar y del derecho de defensa constitucionalmente garantizados ha de distinguirse una diversidad de perspectivas en el propio seno del art. 24.2 CE. Mientras la derivada de los derechos a la no declaración y a la no confesión es, desde cierto punto de vista, más restringida, pues puede considerarse que comprende únicamente la interdicción de la compulsión del testimonio contra uno mismo, mayor amplitud tiene la prohibición de compulsión a la aportación de elementos de prueba que tengan o puedan tener en el futuro valor incriminatorio contra el así compelido, derivada del derecho de defensa y del derecho a la presunción de inocencia. Esta amplitud, sin embargo, debe someterse a un doble tamiz en el complejo equilibrio de garantías e intereses que se concitan en el procedimiento sancionador: las garantías frente a la autoincriminación se refieren en este contexto solamente a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio. Así, tal garantía no alcanza a integrar en el derecho a la presunción de inocencia la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación o que puedan disponer las autoridades judiciales o administrativas. La configuración genérica de un derecho a no soportar ninguna diligencia de este tipo dejaría inermes a los poderes públicos en el desempeño de sus legítimas funciones de protección de la libertad y la convivencia, dañaría el valor de la justicia y las garantías de una tutela judicial efectiva. Los mismos efectos de desequilibrio procesal, en detrimento del valor de la justicia, y de entorpecimiento de las legítimas funciones de la Administración, en perjuicio del interés público, podría tener la extensión de la facultad de no contribución a cualquier actividad o diligencia con independencia de su contenido o de su carácter, o la dejación de la calificación de los mismos como directamente incriminatorios a la persona a la que se solicita la contribución. En suma, como indican el prefijo y el sustantivo que expresan la garantía de autoincriminación, la misma se refiere únicamente a las contribuciones de contenido directamente incriminatorio. Aplicando esta doctrina genérica al supuesto ahora enjuiciado ha de concluirse que el temor a que la declaración fiscal, al incluir ganancias de difícil justificación o bienes adquiridos con fondos de ilícita procedencia, pueda contribuir al afloramiento de actividades ilícitas no puede configurarse como una causa privilegiada de exención de la obligación de declarar, supuestamente amparada en un derecho constitucional y de la que se beneficiarían los ciudadanos incumplidores de la Ley en detrimento de los respetuosos del Derecho, pues no nos encontramos ante "contribuciones de contenido directamente incriminatorio".

⁴⁹⁷ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.505,506.

el primer supuesto, se negaría la existencia de delito fiscal, mientras que en el segundo sería factible su incriminación.

2. CONCURSO DE DELITOS ANTE UNA ACTIVIDAD DELICTIVA PLURAL

En este sentido, la no tributación de rendimientos de actividades delictivas puede suponer un concurso de delitos. Mediante esta teoría, se podría castigar de forma independiente el delito inicial y, además, la no tributación de las ganancias que - ilícitamente- proceden de aquel.

Así se posicionó la STS 1493/1999 de 21 de diciembre de 1999 (Caso Roldán),⁴⁹⁸ la cual presenta dos razones fundamentales a favor de la tipificación autónoma de los hechos mediante un concurso de delitos: En primer lugar no existe unidad de acción en la dinámica de los hechos. Y es que, inicialmente se cometen los delitos precedentes, esto es, cohecho, malversación y estafa, y, posteriormente, se

⁴⁹⁸ En palabras de la sentencia: "*En definitiva: no nos encontramos ante una única acción doblemente sancionada sino ante una actividad delictiva plural en la que la sanción de alguna de las conductas no absorbe todo el disvalor y reproche que la totalidad de la conducta merece. El motivo, en consecuencia, debe ser desestimado pues de la triada de identidades que integran la vulneración del principio "non bis in idem" no concurren ni la identidad de hecho ni la de fundamento"... "En efecto, no concurre en el supuesto actual unidad de acción ni en su vertiente natural ni en su vertiente jurídica. Desde el punto de vista de la acción los hechos que han sido calificados como delitos de cohecho, malversación y estafa se integran por una serie de acciones complejas realizadas a la largo de un prolongado período temporal que no coinciden con la actividad realizada en el momento de efectuar las sucesivas declaraciones fiscales por parte del agente, declaraciones defraudatorias que no solamente ocultan la mayor parte de los ingresos lícitos o ilícitos del acusado sino que contienen manipulaciones que le llevan incluso a obtener devoluciones, a través de la dedicación, por ejemplo, de parte de los fondos, a la adquisición y sostenimiento de explotaciones agrícolas deficitarias que permiten el aparente resultado de una cuota tributaria negativa. Ha de estimarse que el recurrente ha ejecutado hechos anteriores independientes, los calificados como malversación, cohecho y estafa, y separados de los posteriores consistentes en defraudar a la Hacienda Pública las cuotas tributarias correspondientes a su efectivo nivel de ingresos, procedente de una pluralidad de fuentes que incluye tanto ingresos derivados de actividades lícitas como otros derivados de modo directo o indirecto de actividades ilícitas anteriores, y ya la propia parte recurrente reconoce que en este aspecto fáctico puede objetarse a sus tesis que los actos integradores de los delitos de malversación, estafa y cohecho no realizaron el tipo del delito contra la Hacienda Pública, siendo hechos constituyentes de acciones fácticamente diferenciadas. Desde el punto de vista jurídico, igualmente, ha de estimarse que el bien jurídico tutelado por los delitos de estafa, cohecho y malversación no coincide con el protegido por los delitos contra la Hacienda Pública. No cabe estimar, en consecuencia que las normas penales sancionadoras de los referidos delitos, incluyan de forma plena en su sanción el desvalor y reproche que el ordenamiento jurídico atribuye al fraude fiscal, especialmente en el caso actual en el que el producto de los referidos delitos se reinvertía en bienes mobiliarios e inmobiliarios generadoras de nuevas ganancias mantenidas siempre al margen de las obligaciones fiscales. El motivo, en consecuencia, debe ser desestimado, sin perjuicio de abundar sobre este tema al analizar los siguientes motivos de recurso que replantean desde otras perspectivas esta misma cuestión."*

llevan a cabo las declaraciones defraudatorias constitutivas de defraudación fiscal. Además, y en segundo lugar, razona la sentencia, el bien jurídico protegido por ambos tipos penales es distinto.

Por todo, lo anterior, no se trataría de una acción doblemente sancionada que pudiera vulnerar el principio *non bis in idem*.

Hay autores que admiten la posibilidad del delito fiscal dependiendo del delito fuente. Es cierto que en la mayoría de procedimientos este será delito de tráfico de drogas. Aunque puede darse la posibilidad, como en la sentencia inmediatamente referida, que también puede ser consecuencia de un delito contra la Administración Pública⁴⁹⁹.

3. TEORÍA DE LA ABSORCIÓN LIMITADA. CONCURSO DE DELITOS Y PRINCIPIO DE ABSORCIÓN LIMITADO A DETERMINADOS SUPUESTOS

Posteriormente han surgido una serie de resoluciones que admiten la viabilidad y compatibilidad de que se castiguen ambas conductas como delitos autónomos mediante un concurso de delitos- delito inicial y además el delito fiscal-. Sin embargo, lo característicos de esta postura, es que se establecen una serie de requisitos, los cuales de presentarse, supondría la aparición de un concurso de normas, a solucionar mediante el principio de absorción (art. 8 CP).

⁴⁹⁹ En este sentido, QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español*, PE, 2015, p.867: "El delito fiscal suele ser además un corolario frecuente en los delitos relacionados con la corrupción, puesto que resulta sumamente difícil, darle salida. A diferencia de la tributación imposible (según se entienden esta obra) de los productos derivados de actividades ilícitas (tráfico de drogas, p. ej.), aquí sí es perfectamente coherente la persecución del delito fiscal derivado de cohechos, malversaciones y otros fraudes contra las administraciones y la comunidad, toda vez que los actos pretenden adoptar una apariencia de legalidad".

Este es el caso de la STS 20/2001, de 28 de marzo de 2001 (Caso Urralburu) la cual ha sido punto de apoyo de un importante sector doctrinal⁵⁰⁰:

"En consecuencia ha de estimarse que si bien debe mantenerse que la presunta ilicitud de la procedencia de los bienes no exime del delito fiscal, y que no existe incompatibilidad entre la condena por una serie de delitos que generan beneficios económicos y las condenas por delitos fiscales deducidas de incrementos patrimoniales derivados de una pluralidad de fuentes, incluidos los beneficios indirectos de los referidos actos delictivos, no sucede lo mismo cuando los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena (con la consiguiente pérdida de los beneficios derivados del mismo por comiso o indemnización) dado que en estos concretos supuestos la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva".

No obstante, la sentencia referida, origen de una teoría ampliamente seguida por los Tribunales, establece los requisitos⁵⁰¹ para considerar cuándo se produciría la

⁵⁰⁰ En este sentido, BACIGALUPO, *Ganancias ilícitas*, 2002, pp.115-116: "...En el caso de que el delito del que provengan las ganancias ilícitamente obtenidas quede probado y si condenan por dicho delito las ganancias deberá ser decomisadas como prescribe el artículo 127 del Código Penal... Por el contrario, sin embargo, si no pudiese probar el origen delictivo en que supuestamente pudieran proceder esos incrementos no justificadas de patrimonio, su defraudación podría ser -sin lugar a dudas- constitutiva de delito fiscal, ya que entonces estaríamos ante ganancias no justificadas de patrimonio de acuerdo la Ley tributaria (art. 37 LIRPF) que determina el nacimiento de la obligación tributaria y el devengo del mismo, siempre y cuando exista prueba de cargo o indicios con todos los requisitos exigidos que prueben el origen de la existencia de dicho ingreso. La solución aquí sostenida ha sido recientemente confirmada ...por el Tribunal Supremo en sentencia 28 marzo de 2001". A tenor del decomiso, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.541, analizando la legislación italiana argumenta que se ha optado incluso legislativamente y de manera expresa a perseguir con tributos los beneficios de la corrupción política, ante la ineficacia del decomiso y, añade: "Creemos... que al no existir preceptos legales que consagren esta tributación, las rentas ilícitas no deben tributar y, por lo tanto, sobre ellas no puede construirse un delito de defraudación tributaria".

⁵⁰¹ "En consecuencia, y para concretar la doctrina expuesta, ha de señalarse que para la aplicación del concurso de normas (art. 8 Código Penal 1995) en el que la sanción penal por el delito fuente directa de los ingresos absorbe el delito fiscal que se considera consumido en aquél, es necesario que concurren tres requisitos.1º) Que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior. Cuando no suceda así y nos encontremos ante ingresos de una pluralidad de fuentes o que sólo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar 4234/1998 . la a nuevas ganancias, no cabe apreciar el concurso normativo (sentencia 1493/99 de 21 de diciembre, caso Roldán).2º) Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. Cuando no suceda así, por prescripción, insuficiencia probatoria u otras causas, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito fuente (sentencia de 7 de Julio de 1996, núm. 649/1996, caso "Nécora", fundamento jurídico octagésimo cuarto, en la que se mantiene la condena por delito fiscal respecto de ingresos supuestamente derivados de receptación, precisamente porque "por estimación de otros motivos de estos mismos recursos, hemos acordado absolver del delito de receptación"). En consecuencia los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación, como delito contra la hacienda pública pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deben ser autónomamente sancionados. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador.3º) Que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil." Corriente seguida por la STS 1113/2005, de 15 de septiembre de 2005.

absorción del delito fuente respecto del delito fiscal mediante un concurso de normas. Estos son: Primero. Que los ingresos que generan el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior. En caso contrario, cuando los ingresos procedan de una pluralidad de fuentes o que tengan origen delictivo de manera indirecta al haber sido los beneficios del delito reinvertidos dando lugar a ganancias, no podrá existir absorción. Segundo. Que el delito inicial sea objeto de condena⁵⁰². Y finalmente, que la condena por el delito fuente incluya el comiso de las ganancias o la condena a su devolución como responsable civil⁵⁰³.

⁵⁰² "Cuando no suceda así, por prescripción, insuficiencia probatoria u otras causas, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito fuente (sentencia de 7 de Julio de 1996, núm. 649/1996, caso "Nécora", fundamento jurídico octagésimo cuarto, en la que se mantiene la condena por delito fiscal respecto de ingresos supuestamente derivados de receptación, precisamente porque "por estimación de otros motivos de estos mismos recursos, hemos acordado absolver del delito de receptación"). En consecuencia los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación, como delito contra la hacienda pública pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deben ser autónomamente sancionados. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador".

⁵⁰³ La STS 906/2009, de 23 de septiembre de 2009 entiende aplicable el concurso de normas a resolver mediante el principio de absorción en base a este último requisito. "En definitiva esta Sala acepta la interpretación hecha por la Audiencia confirmando la absorción del delito fiscal por el de apropiación indebida (art. 8-3 C.Penal), ya que todo lo sustraído y sus incrementos han de ser restituidos al perjudicado por el acusado en concepto de indemnizaciones civiles". Igual en la SAN 46/2007, de 25 de julio de 2007 establece que "sólo la sentencia de 28 de marzo de 2001, estableció un concurso de normas aparente entre el delito de procedencia de los bienes y el delito fiscal, siempre que los beneficios económicos se incluyan en la condena del delito generador, mediante el comiso de las ganancias o a su devolución como responsable civil. Este matiz concurre en el caso de autos, puesto que el delito de blanqueo de capitales no ha llevado aparejada la condena de resarcimiento pero sí el comiso. En la sentencia de la Sección cuarta se ordena el comiso de cuentas por razón de más de dos millones de euros (cantidad equivalente a la petición de responsabilidad civil) en Lloyds Bank, Banque UBS S.A, Banque Switzerland de Geneve etc. (Vid. "factum" sobre saldos de cuentas bloqueadas y paralelo comiso condenatorio en sentencia de 31 de julio de 2006), más otros elementos: especialmente aeronaves y joyas. Así las cosas, hay un pronunciamiento pecuniario más allá de la multa, por lo que el supuesto es coincidente en lo esencial con la doctrina invocada. No en vano más reciente doctrina emanada del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2003, mantiene el criterio de la compatibilidad salvo que las medidas y sanciones (se entiende que no a título de multa) hubieran absorbido aquellas ganancias que pudieran haber aumentado la capacidad económica del culpable... Procedo declarar la ABSOLUCIÓN de los acusados Lázaro y José Carlos de los delitos de blanqueo de capitales ya enjuiciado y de los delitos fiscales por absorción del hecho ilícito en la condena por delito de blanqueo de capitales."

TERCERA PARTE CONDUCTA TÍPICA: PARTE SUBJETIVA DEL TIPO

CAPÍTULO IX EL DELITO FISCAL COMO DELITO DOLOSO

Artículo: CISNEROS GONZÁLEZ, J.M., (2016): "Dolo directo y dolo eventual en el delito fiscal. El conocimiento sobre los elementos normativos del tipo del art. 305 CP" Publicado en la Revista *La Ley Penal*, N° 122, Ed. Wolters Kluwer, Sept- Oct.

1. INTRODUCCIÓN

El delito de defraudación tributaria tipificado en el actual artículo 305 del CP es un delito exclusivamente de comisión dolosa. Esta cualidad es una nota acorde con la generalidad de los delitos llamados "económicos", en los cuales es excepcional la modalidad imprudente. La doctrina⁵⁰⁴ atribuye a esa "excepcionalidad", la presencia del principio de intervención mínima, lo cual, ha llevado al sector socioeconómico del Derecho Penal a que la modalidad imprudente ostente un papel marginal en la tipificación de infracciones de esta naturaleza.

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha referido al carácter doloso del delito fiscal en múltiples resoluciones, entre ellas la STS

⁵⁰⁴ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.363. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.280.

1599/2005 de 14 de noviembre, la STS 274/1998 de 25 de febrero, o la STS 6158/2011 de 19 de Julio.

1.1. El dolo, los delitos económicos y la denominada teoría cognitiva

Realizando una primera aproximación a los conceptos teóricos, podemos decir que el dolo es definido para un sector del Derecho Penal, como "conocer y querer la realización de la situación objetiva descrita por el tipo de injusto"⁵⁰⁵.

De esa concepción del dolo pueden desprenderse los elementos que componen el mismo, esto es, el elemento cognitivo o intelectual, y el elemento volitivo⁵⁰⁶. El primero de ellos, el componente intelectual requeriría que el autor conozca los elementos objetivos del tipo que está realizando. Es decir, para calificar una conducta como dolosa, y gracias al factor cognitivo del dolo, el sujeto activo del delito deberá comprender los elementos que caracterizan objetivamente a la conducta como típica; sujeto, conducta, resultado, relación causal, objeto material, etc.⁵⁰⁷ De otro lado y para esta interpretación, encontramos el elemento volitivo, el cual exigiría que el autor, además de lo anterior, quiera realizar el hecho típico.

En la búsqueda de este elemento, del elemento volitivo, se puede llegar a resultados no deseados. A esa conclusión ha llegado un sector de nuestra doctrina, que ha señalado que los Tribunales, en ocasiones, fundamentan decisiones absolutorias en la búsqueda "poco menos que imposible" de aquel elemento⁵⁰⁸. Lo que sucedería, en opinión de estos autores, es que en estos delitos se produce una exacerbación del aspecto volitivo del dolo.

⁵⁰⁵ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.257.

⁵⁰⁶ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, pp.284,285.

⁵⁰⁷ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, p.284.

⁵⁰⁸ Cfr. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, en *Derecho Penal Económico*, CGPJ, 2001,p.117. Para dicho autor se ha producido una exacerbación del aspecto volitivo del dolo por parte de los Tribunales, lo cual ha servido para fundamentar absoluciones al no quedar acreditado el elemento volitivo del dolo o algún elemento subjetivo del injusto que carece de base legal. Mismo argumento, más reciente, en, MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa, PG*, 2016, p.411. RAMOS TAPIA, I. en ZUGALDÍA ESPINAR (dir.), *Lecciones de Derecho Penal, PG*, 2016, p.124.

En este punto debemos hacer mención a la denominada "teoría cognitiva del dolo", doctrina elaborada por un sector de nuestra dogmática penal con enorme trascendencia en los delitos de naturaleza económica. Esta corriente, parte de una concepción del dolo mediante un único elemento: el componente cognitivo. Es decir, el dolo se centraría únicamente en el conocimiento por parte del autor de los elementos del tipo objetivo⁵⁰⁹. Desde esta perspectiva, según esta teoría, se llegaría a resultados más satisfactorios en este sector del Derecho Penal.

El conocimiento de la antijuricidad, es decir, el saber que se está realizando una conducta contraria a Derecho, no afecta a la tipicidad. Por ello no debe ser abarcada por el dolo del autor⁵¹⁰. En este sentido, y en el ámbito propio del delito fiscal, este aspecto tiene especial importancia. Como se verá en temas posteriores, existe un arduo y profundo debate doctrinal y jurisprudencial sobre si el desconocimiento de los elementos normativos del tipo, algunos de carácter tributario, puede dar lugar a error de tipo (art. 14.1 y 14.2 CP), o si dicho desconocimiento supone directamente un error sobre la ilicitud de la conducta, lo que daría lugar a un posible error de prohibición (art. 14.3 CP).

1.2. Clases de dolo

En lo relativo a las distintas clases de dolo, la primera modalidad es la denominada como dolo directo de primer grado. En este caso, el sujeto conoce los elementos del tipo, y además quiere realizar la conducta típica -en delitos de acción-, o conseguir el resultado -en delitos de resultado-⁵¹¹. El sujeto por tanto, en estos casos, sabe lo que hace y lo quiere realizar.

⁵⁰⁹ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, p.225. "El dolo se caracteriza básicamente por el conocimiento de los elementos del tipo objetivo, es decir, de los elementos que caracterizan la acción como generadora de un peligro jurídicamente desaprobado que afecta de manera concreta un determinado objeto protegido". Igualmente, citada por PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, pp.490,491.

⁵¹⁰ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal* PG, 2010, p.257.

⁵¹¹ Cfr. Definición referida a la interpretación clásica del dolo.

Una segunda variante es el denominado dolo directo de segundo grado o de consecuencias necesarias⁵¹². En él, el autor no quiere directamente una de las consecuencias que va a producir, pero la admite como necesariamente unida al resultado principal que pretende⁵¹³. Según esta clase de dolo, la acción o resultado típico van incluidos en la voluntad del autor, es decir, van vinculados a lo realmente querido por él. Esto último, lo verdaderamente deseado por el sujeto, puede ser constitutivo de infracción penal o no, pero su consecuencia, inevitable,⁵¹⁴ sí da lugar a un ilícito penal.

Siguiendo con dicha clasificación, encontramos el dolo eventual, en el que el delito en cuestión se presenta como un resultado posible y lo admite como tal. Así, MUÑOZ CONDE⁵¹⁵ entiende que para el sujeto que actúa con dolo eventual, el resultado se representa como de probable producción, y a pesar de no querer producirlo, sigue actuando, admitiendo su eventual realización.

Por tanto, un resultado representado como posible, eventual y probable, son las notas que caracterizan a esta clase o modalidad de dolo.

⁵¹² Denominado por QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, como dolo indirecto o de segundo grado, p.358.

⁵¹³ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.286.

⁵¹⁴ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.262.

⁵¹⁵ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, p.287.

2. DOLO EN EL DELITO FISCAL. DOLO DIRECTO Y DOLO EVENTUAL

2.1. Dolo directo y, ¿dolo eventual?

La naturaleza dolosa del delito fiscal es algo evidente y que no requiere ninguna discusión al respecto. Y es que, el artículo 305 CP únicamente establece como forma de comisión la modalidad dolosa.

Sin embargo, en el ámbito propio del delito fiscal, consideramos importante tratar de determinar qué tipo de dolo es válido o suficiente para su comisión. Y ello por varios motivos. Primero porque la doctrina no es unánime al respecto. Y en segundo lugar porque la complejidad de las normas tributarias a vulnerar, puede producir una exigencia mayor sobre elemento cognitivo del dolo, lo que a su vez puede condicionar la idoneidad de una clase de dolo para la comisión de este delito en cuestión.

En este sentido, de un lado encontramos autores que entienden que la única forma de comisión posible del delito fiscal es mediante dolo directo⁵¹⁶. Otro sector admite el dolo eventual. Y finalmente, un tercer grupo requiere además un elemento subjetivo del injusto añadido a aquel⁵¹⁷.

⁵¹⁶ Referencias tácitas al dolo directo por la jurisprudencia en la STS 807/2011, de 19 de julio de 2011: *"El motivo se desestima. El delito contra la hacienda pública es un delito doloso que exige "una conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber" STS 801/2008, de 26 de noviembre. Esa conciencia resulta del hecho probado, que en el supuesto de la impugnación se parte de su respeto. En el hecho se afirma que los recurrentes omitieron la obligación de declarar y mintieron sobre la obligación de pagar. En la omisión de declarar expresaron un artificio para no declarar cual era la existencia de un contrato de préstamo que se ha declarado artificioso, nacido para eludir las obligaciones fiscales. La sentencia impugnada es clara en la determinación de la tipicidad subjetiva sobre la base del contrato presentado y las maniobras tendentes a cambiar la naturaleza del contrato documentado, tenido como artificioso, y siguiendo el consejo de un experto en fiscalidad. Por lo tanto los requisitos del dolo aparecen reflejados en el hecho probado por lo que su respeto impone la desestimación de este apartado de la impugnación"*. Mismo sentido en la SAP Las Palmas 217/2015, de 2 de octubre de 2015: *"Ello tendrá también consecuencias para el dolo no siendo necesario un especial elemento subjetivo del injusto, el ánimo de defraudar tradicionalmente exigía la jurisprudencial sino que bastará para el dolo, las exigencias generales del deber de tributar, de la capacidad de acción y de la falta de pago de lo debido."*

⁵¹⁷ Esta última teoría, será analizada en el tema correspondiente al elemento subjetivo del injusto en el delito fiscal. Así es el caso de BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, p.437. Para el autor, de la expresión "defraudar" se deriva la exigencia de ánimo de lucro como elemento subjetivo del injusto. Así, manifiesta que el

En cuanto al sector doctrinal que entiende que el delito fiscal requiere de un elemento subjetivo del injusto -ánimo de lucro, ánimo de defraudar, etc.-, podría producirse un efecto en relación al dolo. Así, algún autor entiende que se podría estar limitando la admisión del dolo eventual.

En este sentido, la posible incompatibilidad entre el dolo eventual y un elemento subjetivo, ha sido puesto de manifiesto no sólo por un sector de nuestra doctrina penal, sino por resoluciones del Tribunal Supremo. En este sentido podemos encontrar por ejemplo la STS 290/2018, de 14 de junio de 2018, en la que se argumenta en relación al delito fiscal, lo siguiente:

"No pareciendo exigibles otros elementos subjetivos cualificadores del dolo básico, como el ánimo de perjudicar o el ánimo de lucro (STS 05/05/2011), al no imponerlos específicamente la norma penal; exigencia que además resultaría poco compatible con el hecho de que la jurisprudencia admita la comisión del delito mediante dolo eventual (817/2010, de 30-9; 586/2014, de 2-7; 523/2015, de 5-10; y 892/2016, de 25-11, entre otras)."

Volviendo a la cuestión sobre qué clase de dolo es suficiente en relación a la figura del art. 305 CP, comenzaremos diciendo que en cuanto al dolo directo no hay duda sobre su idoneidad en este delito. Es el caso de quien con conocimiento y voluntad, defrauda la cantidad establecida en el tipo por cualquiera de las modalidades que el propio artículo 305CP establece⁵¹⁸.

En cuanto al dolo directo de segundo grado, o de consecuencias necesarias, tampoco plantea mayor dificultad en el delito de defraudación fiscal. Así se ha referido al menos tácitamente a esa figura, entre otras, en la STS 665/2016, de 20 de julio de 2016, donde se razona por parte de la Sala II en relación a delito contra la Hacienda Pública, lo siguiente:

"No se daban, pues, sólo las condiciones para que la conducta del acusado generara el resultado probable propio del conocimiento implícito en una conducta ejecutada mediante dolo

dolo consiste en la conciencia y voluntad de que, mediante engaño, se causa injustamente a la Hacienda estatal, autonómica o local un perjuicio que excede de la cantidad legal.

⁵¹⁸ Referencia al dolo directo, entre otras en la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017: "Y, pese a los esfuerzos de contraargumento por el recurrente a tal tesis de la sentencia, no cabe desde la lógica otra compatibilidad con tal incoherencia que la que se le imputa con el dolo directo de saber y querer que así burlaba a la Hacienda española."

eventual, sino que se trataba de un supuesto que ineludiblemente iba a generar un resultado fraudulento para la Hacienda Pública. A este respecto, debe sopesarse que para que concurra el dolo propio del delito del art. 305 del Código Penal no se precisa que el acusado tuviera la intención directa desde un primer momento de perjudicar a la Hacienda Pública, ni tampoco que lo deseara, sino que es suficiente con que de su conducta ocultadora y falsaria, independientemente de cuál fuera sus intenciones y fines últimos, se derivara necesariamente un perjuicio fraudulento para el Erario Público, circunstancia que aquí sin duda se dio."

Similar aceptación del dolo directo de consecuencias necesarias en la SAP Tenerife 487/2017, de 04 de diciembre de 2017:

"De otra parte, en el tipo delictivo que nos ocupa cabe un dolo de consecuencias necesarias, pues la no presentación de la declaración del impuesto ineludiblemente iba a generar un resultado fraudulento para la Hacienda Pública."

Sin embargo, en cuanto al dolo eventual podría no tener una viabilidad tan clara. Así, continuando con la exposición, debemos realizar las siguientes preguntas. ¿Plantea el dolo eventual alguna dificultad en cuanto a su capacidad como forma de comisión en el delito fiscal? Es decir, ¿es posible imputar subjetivamente a alguien en quien concurren otras finalidades distintas a la rigurosamente típica -"defraudar" más de 120.000 euros, eludiendo[...], obteniendo[...], o disfrutando[...]-, cuando este resultado defraudatorio es solamente de probable producción, y a pesar de no querer producirlo, sigue el sujeto actuando, admitiendo su eventual realización?

Para dar respuesta a esos interrogantes hay que decir primero que la doctrina de forma prácticamente unánime ha admitido tradicionalmente, para el delito fiscal, el dolo eventual. Así se ha manifestado AYALA GÓMEZ, RODRIGUEZ MOURULLO,⁵¹⁹ MARTÍNEZ PÉREZ,⁵²⁰ BAJO FERNANDEZ,⁵²¹ MORILLAS CUEVAS,⁵²² CHOCLÁN MONTALVO,⁵²³ SIMÓN ACOSTA,⁵²⁴ RODRÍGUEZ

⁵¹⁹ Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, RDP, 1983, p.277.

⁵²⁰ Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.317.

⁵²¹ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal*, PE, 1987, p.437.

⁵²² Cfr. MORILLAS CUEVA (coord.), *Sistema de Derecho Penal Español*, PE, 2011. Página 654. Igual en MORILLAS CUEVA, *Sistema de Derecho Penal*, PE, 2016, p.810

⁵²³ Cfr.. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.201.

⁵²⁴ Cfr. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.86.

DEVESA y SERRANO GÓMEZ,⁵²⁵ LAMARCA PÉREZ,⁵²⁶ BOIX REIG y MIRA BENAVENT,⁵²⁷ CHICO DE LA CÁMARA,⁵²⁸ o DE LA PEÑA VELASCO⁵²⁹.

Misma éxito en cuanto a su aceptación ha tenido por parte de la jurisprudencia. Ejemplo de ello es la STS de 10 de Noviembre 1993,⁵³⁰ donde se recalca lo siguiente:

"Es doctrina pacífica que el delito fiscal es un delito doloso, con suficiencia del dolo eventual".

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid nº 472/2002, de 20 de Septiembre,⁵³¹ aceptaba igualmente la forma doloso eventual para el delito fiscal, al menos de forma tácita:

"Bastando entonces con un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones realizadas conllevarán una actividad defraudatoria y la asunción por parte del sujeto de esa probabilidad no es por tanto, en suma, una especial intención de defraudar lo que ha de probarse, sino que, para considerar concurrente el dolo del artículo 305 del CP, bastará con que pueda inferirse un conocimiento seguro o muy probable del agente de los elementos objetivos del ilícito penal".

⁵²⁵ Cfr. RODRÍGUEZ DEVESA/ SERRANO GÓMEZ, *Derecho Penal Español*, PE, 1995, p.580.

⁵²⁶ Cfr. LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, p.791.

⁵²⁷ Cfr. BOIX REIG/ MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.72.

⁵²⁸ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.90.

⁵²⁹ Cfr. DE LA PEÑA VELASCO, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, 1984, p.193.

⁵³⁰ Rec. 342/1993. De la misma forma se posiciona la STS 5 de octubre de 2015, en la que se admite el delito fiscal mediante dolo eventual. Similar en SAP Cáceres, de 25 de mayo de 2004: "la acción u omisión del autor tenga como finalidad el fraude tributario (reducir o eliminar la cuota que debe abonar, u obtener o aumentar devoluciones o beneficios fiscales); finalidad que puede ser plenamente querida (dolo directo) o simplemente aceptada como consecuencia probable de la acción u omisión (dolo eventual)." Dolo eventual también aceptado en STS 523/2015, de 5 de octubre de 2015.

⁵³¹ Similar en SAP Vizcaya 574/2006, de 1 de diciembre de 2006: "Reiteradamente ha venido estableciendo el alto Tribunal que el delito contra la Hacienda Pública tiene una estructura evidentemente dolosa (Sentencia del T.S. de 3-01-03). De ahí que el dolo exigible sea solo el genérico de dejar de cumplir las obligaciones fiscales, dejando de ingresar las cuotas debidas, bastando el eventual, sin necesidad de un específico dolo reduplicado, o especial ánimo de defraudar, pues, la jurisprudencia niega que el delito fiscal requiera de algún mecanismo o artificio engañoso, considerando típica la mera omisión, sin necesidad de tergiversación o manipulación de los datos (STSS de 20-11-92 y 25-02-98)." Admisión de las clases de dolo en SAP Lleida 97/2017, de 14 de marzo de 2017: "Tal y como se ha indicado con anterioridad, el delito contra la Hacienda Pública tipificado en el art. 305 CP exige una intención dolosa aunque ello no excluya el dolo eventual puesto que, como dice la STS 523/2015, "el dolo concurre, declarando datos mendaces, ya sea con dolo directo, de primer grado o de segundo grado o indirecto o con dolo eventual."

2.1.1. Razones para aceptar el dolo eventual en el delito fiscal. Casos en los que se admite.

En cuanto a los motivos presentados a favor del dolo eventual en este delito se han presentado diversas razones y argumentos de peso.

En los inicios del delito fiscal como tal, a partir de 1977, algunos autores asimilaban dicho ilícito con el antiguo delito de estafa, lo que facilitaba la aceptación de aquella modalidad de dolo⁵³².

Se ha apreciado dolo eventual en este delito cuando existen otros posibles motivos, diferentes a la propia defraudación tributaria en sí,⁵³³ es decir, cuando hay otras finalidades en la conducta defraudatoria del sujeto distintas de la puramente elusoria⁵³⁴.

En esta línea encontramos, por ejemplo, un supuesto analizado por la STS 523/2015, de 5 de octubre de 2015 en la que la Sala II determina que:

"Tiene razón el Abogado del Estado cuando aduce que hemos de distinguir un primer momento en el que el propósito del acusado con el uso de las facturas falsas, es apoderarse de importantes cantidades de dinero de la sociedad que administraba, cometiendo las apropiaciones delictivas y un segundo momento en que entrega dichas facturas al encargado de realizar la declaración de los tributos para que la efectúe, incluyendo en la misma las facturas falsas. La recurrida, con error, traslada el dolo defraudatorio a un momento anterior, coincidente con la comisión del delito de apropiación indebida, en cuyo momento la voluntad inmediata es apoderarse de dinero de la sociedad. Las declaraciones a Hacienda se produjeron en momento posterior. Existió por tanto dolo, si no directo, sí indirecto y en todo caso eventual."

En el ámbito empresarial, se pueden dar otros supuestos de dolo eventual. Así la doctrina, lo ha entendido aplicable por ejemplo, a la elusión consciente de determinadas obligaciones de carácter contable por un sujeto, consecuencia de lo cual,

⁵³² Sobre estafa y dolo eventual, a favor, entre otras, STS 23 de abril de 1992, rec. 3654/1992, STS 181/2005 de 15 febrero, STS 247/1996 de 3 abril. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, RDP, 1983, p.277.

⁵³³ Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.281.

⁵³⁴ Cfr. GUERRA AZCONA, en, DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.173.

se hace enormemente difícil declarar todas las cantidades obtenidas durante el ejercicio⁵³⁵.

En el mismo sentido, se ha admitido sobre el dolo eventual en aquellos casos en los que el objetivo del agente no es la defraudación tributaria en sí, sino otros propósitos distintos, como por ejemplo el fraude a los accionistas de la sociedad que dirige, a acreedores, o a un comprador potencial de su empresa⁵³⁶.

2.1.2. Curiosa relevancia del dolo eventual en lo que a la cuantía defraudada se refiere

Si realizamos un estudio minucioso de todas las aportaciones doctrinales,⁵³⁷ encontramos que la mayor parte de las mismas, cuando aceptan el dolo eventual en el delito fiscal, se refieren o lo relacionan con un supuesto muy concreto: el del conocimiento del sujeto respecto a la cuota defraudada.

En este sentido, ante la exigencia del dolo en relación al conocimiento de los elementos del delito, planteaba especial dificultad la circunstancia de que el sujeto debiera conocer la cuantía objeto de defraudación. Y es que, atendiendo a la dinámica de comisión de esta figura, no era raro encontrar supuestos en los que el sujeto se planteaba una defraudación fiscal inferior, pero aceptaba, aun sin pretenderlo directamente, que esta superara los 120.000 euros. Si se admitía únicamente el dolo directo, se estarían dejando fuera conductas potencialmente constitutivas de delito.

Por ello, se decía, que la aceptación de este dolo eventual podía presentarse como una solución a la necesidad de conocimiento de la cuantía por parte del sujeto.

⁵³⁵ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.90.

⁵³⁶ Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.281. De manera similar, GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.173. El autor admite el dolo eventual en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo tributario despliega la conducta defraudatoria movido por una finalidad distinta a la elusoria, pero asumiendo como probable el fraude fiscal que comete para ello.

⁵³⁷ En este sentido, BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.85. BOIX MIRA, J. Y MIRA BENAVENT, J. (2000): *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, p.75. Los autores aceptan la modalidad dolosa-eventual en el delito fiscal, pero lo catalogan como un *recurso* frente a las dificultades prácticas que proporciona la exigencia de que el dolo abarque también la cuantía defraudada. DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1995, p.31.

El razonamiento era el siguiente: de aceptarse únicamente el dolo directo en este delito el conocimiento exigido al autor respecto a la cuantía defraudada deberá de ser mucho más exacto que de aceptarse también el dolo eventual⁵³⁸.

Por ello, esa circunstancia era aplicable a los casos de desconociendo exacto de la cuantía defraudada si, de algún modo, el sujeto aceptaba o contaba, con la producción de un resultado que sobrepasase la cantidad establecida en el tipo⁵³⁹.

Así, y una vez dicho lo anterior, nos surge el siguiente interrogante. Atendiendo a la naturaleza del delito, a la existencia de un posible elemento subjetivo del injusto, o a la propia dinámica de comisión natural del mismo, ¿sería posible su realización del delito fiscal mediante los caracteres definitorios del dolo eventual? ¿O por el contrario la aceptación de dicha modalidad de dolo se presenta como un recurso ante la necesidad de que el dolo abarque el conocimiento de la cantidad defraudada?⁵⁴⁰

2.1.3. Algunos conflictos referentes a la admisión del dolo eventual en el delito fiscal

A pesar de ser unánime la tendencia de admitir el dolo eventual en el delito fiscal hay algunos argumentos presentados por doctrina y jurisprudencia en relación a la escasa relevancia del mismo, y sobre la existencia de ciertos inconvenientes en cuanto a su idoneidad en este delito.

Así, el primero de ellos vendría a tratar de comprobar si, atendiendo a las modalidades típicas de comisión del delito fiscal, sería posible su ejecutarlo mediante el dolo eventual. Como se refiere en el presente trabajo, las modalidades defraudatorias que establece el propio artículo 305 CP, suponen que el sujeto deba llevar a cabo conductas encaminadas a ocultar la realidad tributaria, en muchos casos

⁵³⁸ Exigencia que deriva de aceptar que la naturaleza dogmática de la cuantía defraudada en el delito fiscal es elemento del tipo y no condición objetiva de punibilidad, en cuyo caso las consecuencias serán otras.

⁵³⁹ Supuesto analizado por AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.273.

⁵⁴⁰ Esta exigencia de que el dolo abarque la cuantía defraudada viene referida a la calificación de la misma como elemento del tipo. Sin embargo, de calificarse la cuantía como condición objetiva de punibilidad, no sería necesaria que el dolo conozca la cuantía defraudada al situarse esta fuera de la tipicidad y en el escalón de la punibilidad.

mediante una planificación y un incumplimiento mendaz de obligaciones tributarias. Esta dinámica puede resultar en muchas ocasiones difícilmente compatible con el dolo eventual. En este sentido, surgen opiniones que afirman, que en la mayoría de los casos de delito fiscal donde se ha tratado de ver un dolo eventual, "se esconde un verdadero dolo directo mediato o de segundo grado",⁵⁴¹ en el que más que "probabilidad", existe "certeza" respecto al fraude fiscal cometido⁵⁴².

En el mismo sentido, se añaden otras circunstancias que hacen que se produzcan ciertos "roces" entre dolo eventual y delito fiscal. Ejemplo de ello es la presencia de un posible elemento subjetivo del injusto en este delito. Y es que, ya sea ánimo de lucro o ánimo de defraudar, de aceptarse estas intenciones especiales se podría estar dificultando un posible encaje del dolo eventual en este delito⁵⁴³.

⁵⁴¹ Ejemplo de solapamiento entre dolo eventual y dolo de consecuencias necesarias, es la STS 665/2016, de 20 de julio de 2016: "*Partiendo de tales datos objetivos, resulta incuestionable que el acusado actuó dolosamente; y no sólo con un dolo eventual como se dice en la sentencia recurrida, sino que incluso cabe hablar de un dolo de consecuencias necesarias. Pues, una vez que conocía que las facturas que aportó a la empresa "Auditores y Finanzas" eran totalmente simuladas y por tanto falsas en su total contenido, y sabedor también de que esa empresa era la encargada de preparar la documentación para realizar las declaraciones fiscales de la entidad UCOSA, resultaba indudable que la Hacienda Pública resultaría defraudada a través de la conducta que ejecutaba. De tal manera que de su comportamiento falsario y de la aportación de las facturas falsas a la entidad encargada de elaborar las declaraciones fiscales, no podía esperar el acusado otro resultado que el fraude a la Hacienda Pública, como así sucedió. No se daban, pues, sólo las condiciones para que la conducta del acusado generara el resultado probable propio del conocimiento implícito en una conducta ejecutada mediante dolo eventual, sino que se trataba de un supuesto que ineludiblemente iba a generar un resultado fraudulento para la Hacienda Pública*".

⁵⁴² Supuesto analizado por GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.174.

⁵⁴³ Sin embargo, para otro sector, no se plantean dificultades respecto a la aceptación del dolo eventual en este delito a pesar de portar un elemento subjetivo. Es el caso por ejemplo de RODRÍGUEZ MOURULLO para quien el delito fiscal es portador de un elemento subjetivo, el ánimo de lucro ilícito, admitiendo igualmente, el dolo eventual. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, pp.275, 277. En este mismo sentido se manifiesta la Sentencia de la Audiencia Provincial de Cáceres de 25 de mayo de 2004, donde se declara que el elemento subjetivo del delito fiscal consiste en que la acción u omisión del autor tenga como finalidad el fraude tributario, finalidad que puede ser plenamente querida (dolo directo) o simplemente aceptada como consecuencia probable de la acción u omisión (dolo eventual). Esa finalidad puede ir, dice la sentencia, acompañada de ánimo de lucro propio o de otros objetivos mediatos.

2.2. Importancia del dolo eventual en el delito fiscal. Correcta diferenciación respecto de la comisión imprudente

2.2.1. Culpa consciente y dolo eventual: Teorías sobre su distinción

Dado que el dolo eventual constituye la frontera⁵⁴⁴ entre el dolo y la imprudencia, su figura cobra especial relevancia en aquellos delitos que no poseen modalidad imprudente, como es el delito fiscal.

Por ello habría que delimitar correctamente ambas figuras, dolo eventual e imprudencia en el delito fiscal, con el objetivo de acotar aquellas conductas que, por incluirse como dolosas sean constitutivas de delito, y aquellas otras, que por estar incardinadas bajo la modalidad imprudente, sean atípicas.

En este sentido, y en cuanto a la figura de la imprudencia conviene hacer una división al respecto. De un lado, se encontraría la culpa inconsciente, mediante la cual, para el sujeto, no existe previsión alguna del resultado. Y, de otro, se sitúa la culpa consciente, más cercana al dolo eventual, en la que el autor sí prevé el resultado, es decir, es consciente de la situación de riesgo existente⁵⁴⁵.

De esta definición se deduce que es la culpa consciente la que ofrece un mayor reto y dificultad en cuanto a su distinción con el dolo eventual, lo que ha llevado a la dogmática penal a elaborar teorías que faciliten su distinción.

Como se ha dicho por la doctrina, el dolo eventual y la culpa consciente parten de una estructura común que hace dificultosa su neta diferenciación en base a dos notas; en ninguno de ambos conceptos se desea el resultado, y en ambos reconoce el autor la posibilidad de que produzca aquel⁵⁴⁶.

⁵⁴⁴ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, p.287.

⁵⁴⁵ Cfr. POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal, PG, II*, 2016, p.121.

⁵⁴⁶ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.262.

A tenor de dicha distinción se expresaba también la STS 1012/1994, de 11 de mayo, en la que la Sala II exponía lo siguiente:

"Existe una zona de la duda -así denominada por la doctrina- integrada por el dolo eventual y la culpa con previsión, que se asemejan en que en ambos supuestos el autor no busca el resultado, y se diferencian en que en el dolo eventual el resultado se acepta o se tolera, y en la culpa consciente se rechaza".

En este sentido, el grado de probabilidad del resultado,⁵⁴⁷ o el nivel de consentimiento,⁵⁴⁸ son algunos de los parámetros más utilizados para distinguir el dolo eventual e imprudencia⁵⁴⁹.

2.2.2. Especial referencia a la delimitación en el delito fiscal: la teoría cognitiva del dolo

En el ámbito propio del delito fiscal, y pese a ser un debate exclusivamente teórico, encontramos la misma dificultad a la hora de efectuar una correcta delimitación entre la culpa consciente y el dolo eventual⁵⁵⁰. Este escollo, no es tanto una nota particular de este delito sino una cuestión general del Derecho Penal⁵⁵¹.

MARTÍNEZ PÉREZ argumentaba que habrá dolo eventual cuando el agente, habiéndose representado la causación de un perjuicio injusto a la Hacienda, -

⁵⁴⁷ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.264. Así se inclinaría la balanza hacia el dolo eventual cuando el autor advierta gran probabilidad de que se produzca el resultado, y hacia la culpa consciente cuando la posibilidad de que suceda sea reconocida por el autor como muy lejana

⁵⁴⁸ Cfr. POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal, PG, II*, 2016, p.123. En cuanto la teoría del consentimiento, si el autor consiente o acepta el resultado habrá dolo eventual, mientras que si confía en que el resultado no se producirá habrá culpa consciente

⁵⁴⁹ PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, pp.499 y ss. se realiza estudio de dichas teorías: Teorías del consentimiento, teoría de la probabilidad, teorías mixtas... CERESO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, II, 2001, pp.147, 148. En relación a dicha distinción, "la teoría del consentimiento es la que más amplia acogida ha hallado en la Ciencia del Derecho penal española y la que mantiene generalmente el Tribunal Supremo [...] "Se dará dolo eventual cuando el sujeto consienta o acepte la producción del resultado, mientras que si realiza la acción con la confianza de que el resultado no se produzca, se dará la imprudencia consciente o con representación." POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal, PG, II*, 2016, p.123.

⁵⁵⁰ Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.318.

⁵⁵¹ Dificultad que igualmente plantean POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal, PG, II*, 2016, p.119, y QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.360.

añadimos, superior a la cantidad establecida en el tipo-, y pese a no querer directamente que de su causación se derive semejante perjuicio, "cuenta con" la producción del mismo⁵⁵². Es decir, en este caso el resultado será probable. Por el contrario, existirá culpa consciente y, por tanto, no cometerá delito fiscal, el sujeto que en las mismas condiciones "confía en que"⁵⁵³ el perjuicio típico no se produzca. En este último caso, por tanto, el resultado se estima, improbable.

Dada la especial relación entre los delitos de naturaleza económica y la teoría cognitiva del dolo, se añade desde esta posición una idea para facilitar ambas formas de imputación. Nos referimos al "conocimiento o previsión" como la línea divisoria que puede distinguir dolo eventual e imprudencia en este tipo de delitos. Esto se traduciría en el siguiente argumento: realizar u omitir una conducta a pesar de tener "conocimiento o previsión" del resultado es lo que caracteriza la conducta dolosa. Sin embargo, si el sujeto no ha previsto aquel resultado, aunque debiera haberlo hecho, constituye un signo característico de la comisión imprudente⁵⁵⁴.

Para la teoría cognitiva del dolo, mantener un enfoque cognitivo en los delitos económicos que deje al margen el elemento volitivo, llevaría a resultados más apropiados. No sólo en cuanto a la correcta distinción entre imprudencia y dolo eventual, sino también ciertos resultados relacionados con la búsqueda del elemento volitivo por parte de los Tribunales⁵⁵⁵.

2.3. Dolo eventual e imprudencia en el delito fiscal. Zonas comunes y distinta aceptación

Si aquí estamos analizando la conciliación entre el dolo eventual y el delito fiscal, hemos de decir que, salvando las distancias, un debate similar ya existía, con

⁵⁵² Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.318. Expresión que el autor atribuye a WELZEL, compartida en nuestra doctrina por GIMBERNAT ORDEIG, E. y OCTAVIO DE TOLEDO, E.

⁵⁵³ Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.318. Expresión que el autor atribuye a WELZEL, recogida en nuestra doctrina por GIMBERNAT ORDEIG, E. y OCTAVIO DE TOLEDO, E.

⁵⁵⁴ Cfr. PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, pp.505,506.

⁵⁵⁵ Cfr. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, en *Derecho Penal Económico*, CGPJ, 2001, pp.116,117.

argumentos muy parecidos, entre aquel delito y la comisión imprudente, con anterioridad al Código Penal aprobado mediante Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre.

Así, previo a la aprobación de este último, la problemática sobre la compatibilidad del delito fiscal y la imprudencia se basaba en dos aspectos: la difícil relación de la imprudencia con el verbo nuclear "defraudar" y con el posible elemento subjetivo del injusto del delito fiscal.

Por tanto, la discusión en aquellos años trataba de dar respuesta a dos preguntas que siguen hoy con cierta vigencia, y que conviene volver a realizar. ¿Era posible "defraudar" a la Hacienda Pública de forma imprudente? ¿Tener ánimo de defraudar, o ánimo de lucro, podía coexistir con cometer el delito de forma imprudente?

A sabiendas de la atipicidad penal de la imprudencia en el delito fiscal, planteamos el siguiente debate con el único objetivo teórico de comprobar, si sería hipotéticamente posible llevar a cabo la conducta descrita en el delito fiscal mediante una modalidad imprudente.

Así, cierto es que, si se atendemos únicamente a la lingüística, se aprecia la complicada concordancia entre la figura imprudente y el verbo nuclear "defraudar". Así, el contenido semántico de dicho verbo,⁵⁵⁶ y en relación a la materia que aquí interesa, da como resultado, el "*eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones*". Si continuamos con el análisis semántico, el verbo "eludir" supone "evitar con astucia una dificultad o una obligación". Y finalizando con el concepto de "astuto" encontramos que se refiere a "*agudo, hábil para engañar o evitar el engaño o para lograr artificiosamente cualquier fin*".

Por tanto, atendiendo a dicho análisis, meramente lingüístico, difícilmente se podría defraudar por imprudencia, dada la connotación de engaño que se encuentra bajo el verbo nuclear del tipo del 305 CP⁵⁵⁷.

⁵⁵⁶ Diccionario RAE, 2019.

⁵⁵⁷ De acuerdo en relación a ese significado del término "defraudar", el cual equivale a "engaño, RODRÍGUEZ DEVESA/ SERRANO GÓMEZ, *Derecho Penal Español, PE*, 1995, p.577.

No obstante, queremos hacer referencia en este sentido, a la propuesta de un sector doctrinal minoritario sobre la necesaria incriminación imprudente del delito fiscal. Según esos autores, de existir ese tipo penal, el mismo actuaría como "tipo de recogida"⁵⁵⁸ de conductas lesivas contra la Hacienda Pública, que actualmente no son contempladas por los actuales tipos dolosos⁵⁵⁹.

Y en contra de esta postura, encontramos otro sector,⁵⁶⁰ para quien la imprudencia en los delitos económicos en general, debería de ser relegada al específico ámbito de las infracciones administrativas, pues la excepcionalidad de dicha modalidad en el ámbito de esos delitos, resulta, y viene derivado del principio de intervención mínima.

2.3.1. La relación entre la comisión imprudente y el delito fiscal: una visión histórica

Desde el Código Penal aprobado por LO 10/1995, de 23 de noviembre, donde se establece el catálogo cerrado de delitos imprudentes, no hay duda sobre que la inexistencia de la comisión por imprudencia de este delito.

Así, el artículo 5 CP determina que "*no hay pena sin dolo o imprudencia*", añadiendo en su artículo 10, y a tenor de la nueva Ley 1/2015 de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que "*son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley*".

A diferencia del sistema abierto de comisión culposa de la legislación anterior, el Código Penal de 1995 optó en relación a la comisión imprudente, un sistema de *numerus clausus*, mediante la cual "*las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley*" (art.12 CP).

⁵⁵⁸ Cfr. GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.183.

⁵⁵⁹ Cfr. ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1987, p.127.

⁵⁶⁰ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.280.

Poco antes, la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modificaban determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, reformó el artículo 349, remarcando su carácter doloso. Dicho precepto quedó redactado con la siguiente literalidad:

"El que, por acción u omisión dolosa, defraudare..., eludiendo..., obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma...".

Mediante dicha reforma, se subrayaba su forma comisiva, introduciendo el término "dolosa" para calificar las acciones u omisiones susceptibles de ser consideradas delito de defraudación tributaria. Algo que para parte de la doctrina fue muy criticado por ser una modificación superflua, desafortunada e innecesaria⁵⁶¹.

Meses después, aquel término -dolosa- fue suprimido por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, al establecer de forma cerrada la clasificación de delitos imprudentes, y no existir previsión concreta de dicha modalidad en el delito fiscal.

Centrándonos en el análisis histórico que pretendemos, diremos que previamente a la Ley Orgánica 10/1995, y con un sistema de *numerus apertus*, la defraudación fiscal por imprudencia no era una posibilidad aceptada ni por la mayoría de la doctrina ni por la jurisprudencia, los cuales remarcaban el carácter doloso de los artículos 319 y del posterior 349, en base a distintos argumentos⁵⁶². Únicamente se posicionaba a su favor un sector muy minoritario de la doctrina que, o bien aceptaba la imprudencia del delito fiscal⁵⁶³ o, aun entendiendo que no había obstáculo estructural para su aceptación, desaconsejaban la incriminación culposa en base a distintos argumentos⁵⁶⁴.

⁵⁶¹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 1996, p.54.

⁵⁶² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito de defraudación tributaria*, RP, 1998, p. 62. Idéntica opinión de PÉREZ ROYO en PÉREZ ROYO PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario*, PG, 2012, p.469.

⁵⁶³ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", *RFDUCM*, nº 56, 1979, p.92. De manera similar, RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho Penal Español PE*, 1983, p.944.

⁵⁶⁴ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, pp.147-148, "desaconsejaba" la incriminación culposa de esta figura en base a razones de política criminal, en base a la interpretación sistemática del conjunto del ordenamiento, y por contener el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal de 1980 el sistema cerrado de incriminación de la imprudencia.

En este sentido, el primer factor que dificultaba la existencia de imprudencia en este delito era la presencia del verbo nuclear "defraudar", el cual ha sido una constante en el delito fiscal desde el artículo 319 de la Ley 50/1977. Y es que, no se puede obviar que la actuación del verbo defraudar en los distintos tipos penales que han regulado la defraudación tributaria, dificultaba, por tanto, un posible encaje de la comisión imprudente⁵⁶⁵. ¿Se podría imprudentemente "defraudar" en sentido penal? Lo cierto es que el legislador, si hubiera pretendido admitir dicha posibilidad podría haber escogido otro verbo carente de aquellas notas a las que hacíamos referencia más arriba.

Continuando con lo anterior, y en contra de la modalidad culposa, se encontraba, además, otra circunstancia. En la Ley 50/1977, de 14 de noviembre el legislador había incluido en su artículo 319⁵⁶⁶ una presunción del "ánimo defraudatorio", al establecer que:

"Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria".

En este sentido se pronunció también, la Fiscalía General del Estado en la *Circular 2/1978 sobre persecución del delito fiscal*. En ella, y en relación a la Ley 50/1977, se determinaba que "el delito fiscal es claramente de tendencia, necesariamente doloso y no puede ser cometido por imprudencia."

Por ello, como segundo motivo que complicaba enormemente la comisión imprudente era que un sector⁵⁶⁷ entendía que el verbo "defraudar" incluía un elemento

⁵⁶⁵ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PE*, 2013, p.968.

⁵⁶⁶ Presunción criticada por RODRÍGUEZ MOURULLO, en RODRÍGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en *Comentarios a la legislación penal, RDP*, 1983, p.279. Para el autor dicha presunción es puramente ejemplificadora, y no exhaustiva. Igualmente criticada en MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.319.

⁵⁶⁷ Cfr. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.83. Igual SERRANO GÓMEZ, *Fraude tributario*, 1977, p.189. Para el autor la presencia del ánimo de defraudar excluye la modalidad culposa.

subjetivo del injusto, el cual, ya fuera ánimo de defraudar o de lucro, remarcaba el carácter doloso de la conducta⁵⁶⁸.

Cierto es que esta idea ya partía del antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes, el cual estuvo vigente en nuestro Derecho desde 1870 hasta 1977. Dicho ilícito, requería que la ocultación se realizara con el propósito de eludir el pago de los impuestos que debiere de satisfacer. Bien, pues ese propósito al que hacemos referencia, ya era considerado como un elemento subjetivo que excluía su forma culposa⁵⁶⁹. Incluso, para algún autor, la exigencia típica de aquel propósito debía como entenderse como algo que requería de un dolo directo, y que excluía la comisión, no sólo por imprudencia, sino también por dolo eventual y por dolo directo de consecuencias necesarias⁵⁷⁰.

2.3.2. Algunas conclusiones respecto a la dificultad de una posible tipificación de la comisión imprudente en el delito fiscal. Consecuencias colaterales respecto al dolo eventual

En definitiva, la imprudencia y el delito fiscal tradicionalmente han tenido un casi nulo acoplamiento.

Pero quizás, y aquí queremos llevar el debate, algunas de aquellas razones y argumentos podrían también influir, o más aún, imposibilitar, que las conductas realizadas mediante dolo eventual puedan ser constitutivas de delito fiscal.

⁵⁶⁸ Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.310. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, p.437. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.88. Para el autor la conducta requiere la utilización de ciertos medios fraudulentos resultando incompatible con las formas imprudentes de comisión. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.78. Para el autor, la exigencia del *ánimo de defraudar* imposibilitaba la relevancia penal de la lesión imprudente a la Hacienda Pública. El razonamiento dogmático para llegar a dicha conclusión era el común a todas las figuras delictivas que incorporan al tipo subjetivo además del dolo un elemento subjetivo del injusto. Misma interpretación CÓRDOBA RODA, "El delito fiscal", *REDF*, 1977, p.699, en relación al artículo 319.

⁵⁶⁹ Por todos, RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho Penal Español, PE*, 1977. p.900.

⁵⁷⁰ Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.162, RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (1974): *Presente y futuro del delito fiscal*, Ediciones Civitas, p.57, SERRANO GÓMEZ, *Fraude tributario*, 1977, p.67 con referencia a la exclusión únicamente de formas culposas en ese delito.

En este sentido, en primer lugar, el dolo eventual y la imprudencia a pesar de ser distintos, parten de lo que algunos autores denominan una estructura común⁵⁷¹. Si a ello sumamos la circunstancia de que el legislador haya escogido un verbo nuclear y unas modalidades típicas que difieren completamente de una conducta imprudente, y ciertamente, hace que se sitúe lejos de la definición del dolo eventual, hace que dudemos de la compatibilidad entre este y el delito fiscal.

Tras un análisis de la distintas posiciones doctrinales y jurisprudenciales surge la duda de lo que puede parecer una incongruencia. La total incompatibilidad entre delito fiscal y la imprudencia a lo largo de la historia en base a los argumentos expuestos, ¿puede compaginarse con la total aceptación doctrinal entre dicho delito y el dolo eventual? O, por el contrario, ¿el dolo eventual es aceptado únicamente por ser una solución a los problemas que surgen ante la calificación dogmática de la cuantía como elemento del tipo?⁵⁷² Estos problemas vendrían concretados en la necesidad de conocimiento de la cuantía objeto de defraudación.

3. ELEMENTOS QUE DEBE ABARCAR EL DOLO EN EL DELITO FISCAL

El dolo debe abarcar los elementos del tipo objetivo. El desconocimiento de alguno, o de todos ellos podrá dar lugar a un posible error de tipo⁵⁷³. Así se refiere, entre otras, la STS 2115/2002, de 3 de enero de 2003, en la que se argumenta lo siguiente:

"El delito contra la Hacienda pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo".

⁵⁷¹ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.262.

⁵⁷² En este mismo sentido, AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.273. Mismo sentido, BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000,p.85. BOIX MIRA,J. Y MIRA BENAVENT, J. (2000): *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, p.75.

⁵⁷³ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.268.

De la misma forma, se argumenta por la STS 6158/2011, de 19 de Julio, o por la SAP de Alicante de 155/2006, de 21 de marzo, que el dolo requiere el conocimiento de los elementos objetivos, positivos y negativos del tipo global del injusto, así como la voluntad de realizar precisamente la conducta típica.

En este sentido la reciente STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017 por causa por delito fiscal contra conocido futbolista argumentaba que:

"En definitiva la existencia de conocimiento concurre inequívocamente respecto de los elementos que exige el tipo fiscal: a) sobre la situación económica que genera la obligación de tributar constituida por la efectiva percepción de los derechos de imagen con le retribuyeron terceros, es decir el hecho imponible; b) el deber de tributar por razón del mismo, y c) el incumpliendo del deber o sea el hecho del impago."

Igualmente se argumentaba que:

"Lo que el sujeto debe saber es: a) que está constituido como sujeto pasivo del tributo, y b) que aquellos actos que se le atribuyen tienen por finalidad eludir el cumplimiento de ese deber, con la importancia económica que exige el artículo 305 del Código Penal. Y lo que debe querer es precisamente lograr como resultado de sus actos impedir la efectividad recaudadora de Hacienda y la evitación del pago a que venía obligado... atribuir a un sujeto pasivo aparente la titularidad de los ingresos que constituyen la base imponible del delito resulta tan notoriamente ordenado al fin defraudador que, además de constituir un supuesto de agravación de la responsabilidad, es indicio que sugiere la consciencia y voluntad defraudadora de manera inequívoca y concluyente. Fuerza suasoria de tal inequívoca voluntad defraudadora que cabe asimismo predicar de la deslocalización de dicho sujeto, residenciándolo ficticiamente en un país cuya sistema jurídico conjure riesgos."

Sobra decir que el conocimiento de la antijuricidad de la conducta, esto es, el saber que está realizando un acto contrario a Derecho no afecta a la tipicidad,⁵⁷⁴ por lo que no es un elemento que deba ser abarcado por el dolo. Se habla en este caso del denominado "dolo natural"⁵⁷⁵. A esto último se refiere la STS 606/2010, de 25 de junio, en causa por delito contra la Hacienda Pública, donde se dice por parte de la Sala, que: "no se requiere que el dolo del autor sea el denominado "dolus malus" que implica una representación del sujeto sobre la oposición entre su comportamiento y el

⁵⁷⁴ Según el finalismo, el conocimiento de la antijuricidad del hecho se encuentra en la culpabilidad, fuera de la tipicidad.

⁵⁷⁵ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.257.

Derecho. Es suficiente el denominado dolo natural o, si se quiere, dolo típico, referido al hecho típico”.

Por tanto, el dolo debe abarcar el empleo de los medios desplegados, por medio de las modalidades típicas, para causar un perjuicio patrimonial a la Hacienda que sobrepase la cantidad establecida⁵⁷⁶. Para el sector, que entiende que el delito fiscal requiere un componente de engaño en la conducta, el dolo deberá abarcar igualmente dicho elemento⁵⁷⁷.

4. EL DOLO Y SU RELACIÓN CON EL DELITO FISCAL

4.1. Elementos normativos o norma penal en blanco

Los tipos penales pueden contener distintas clases de elementos. Así, podemos encontrar elementos descriptivos, los cuales pueden definirse como aquellos que expresan una realidad naturalística aprehensible por los sentidos⁵⁷⁸. Estos son, en definitiva, los que cualquiera puede apreciar o conocer en su significado, sin mayor esfuerzo⁵⁷⁹. Como es obvio, el uso por parte del legislador de estos elementos, facilita su comprensión para la generalidad de personas a las que va dirigido, al no requerir una valoración especial para comprender el significado de los mismos.

Además de los descriptivos, los tipos penales pueden contener elementos normativos. Estos, sí exigen para su interpretación o comprensión, el conocimiento de

⁵⁷⁶ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.271. Con referencia al derogado artículo 349, en la cual se fijaba como límite mínimo para calificar como delito fiscal los cinco millones de pesetas. Igualmente, no se hacía referencia a las Haciendas Forales, introducida mediante Ley Orgánica 6/1995 de 29 de Junio.

⁵⁷⁷ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p.308.

⁵⁷⁸ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.231.

⁵⁷⁹ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, p.270. El autor define esta categoría de elementos, como "elementos lingüísticos descriptivos".

alguna disposición o precepto a la que el tipo se remite⁵⁸⁰. Estos, pueden ser normas jurídicas o no,⁵⁸¹ y pueden ser de naturaleza penal o extrapenal.

Como consecuencia de lo anterior, el conocimiento que el dolo exige respecto a los elementos normativos del tipo presenta mayores dificultades de comprensión por parte de los destinatarios de las normas. Por ello puede decirse, que la relación entre el dolo y los elementos normativos, puede dar lugar a mayores conflictos.

Como aproximación a esta cuestión, debemos de precisar que no es necesario que el sujeto deba tener un conocimiento exacto de cada particularidad o elemento del tipo objetivo⁵⁸².

En lo relativo a los elementos normativos del art. 305 CP, no hay duda de su existencia. La única cuestión que no está clara es la propia naturaleza del delito, pues la doctrina se divide en su calificación como norma penal en blanco o, simplemente, como norma posesora de elementos normativos.

Por ello, la doctrina ha establecido distintos criterios para distinguir ambas figuras. MUÑOZ CONDE⁵⁸³ entiende que, en las normas penales en blanco, se exige la infracción de una norma extrapenal, la cual se convierte en parte de la conducta prohibida penalmente, en elemento del tipo. Sin embargo en los elementos normativos hay una mera remisión interpretativa.

Similar distinción entre ambas figuras realiza la jurisprudencia constitucional en STC 120/1998 de 15 junio, al argumentar que;

"Se trata, pues, de una ley penal de las denominadas por la doctrina en blanco, que impone taxativamente la consecuencia jurídica, pero cuyo supuesto de hecho no se encuentra totalmente previsto en ella, sino que requiere de un complemento previsto en otra norma; la norma penal se remite a otra norma de naturaleza no penal, que se integra de este modo en la definición del delito o falta".

⁵⁸⁰ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.270.

⁵⁸¹ Cfr. DIAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, p.48. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.232. MIR PUIG llega a distinguir elementos normativos jurídicos y elementos normativos sociales, siendo estos últimos los que aluden a una realidad determinada por norma social

⁵⁸² Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015 p.270.

⁵⁸³ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015 p.270.

Sobre la catalogación del delito fiscal, diremos que la jurisprudencia se ha posicionado claramente a favor de su consideración como norma penal en blanco. Así ha sido, por ejemplo, en la STC número 87/2001, de 2 abril⁵⁸⁴:

“Dado que el delito contra la Hacienda pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria...el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos”.

La doctrina, sin embargo, se encuentra dividida en ese sentido. Parte de la misma entiende que el delito fiscal es una norma penal en blanco⁵⁸⁵, cuyo supuesto de hecho sólo puede conocerse por remisión a otras ramas del ordenamiento jurídico distintas de la penal. Sin embargo, también encontramos argumentos contra dicha caracterización, al entender, que en el delito fiscal no se produciría ninguna remisión del supuesto de hecho a una norma extrapenal⁵⁸⁶.

Sea como fuere, ya se deba acudir a otras normas para su interpretación como elementos normativos,⁵⁸⁷ o ya sea por haberse integrado el supuesto de hecho

⁵⁸⁴ Mismo criterio en STS 499/2016, de 9 de junio de 2016: *"De otro lado, es un precepto penal en blanco (STS nº 832/2013, de 24 de octubre), en tanto que debe ser completado con la ley fiscal vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido"*.

⁵⁸⁵ Cfr. MUÑOZ CONDE, *El error en Derecho Penal*, 1989, p.97. Igual opinión mantienen BAJO FERNANDEZ/BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.87. A favor de delito fiscal como Ley Penal en blanco, también BACIGALUPO ZAPATER, "El nuevo delito fiscal", *APen*, nº 45/4, 1995, p.886 y BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho Penal Económico*, 2005, p.476. Para este autor, la calificación de este delito como ley penal en blanco surge del deber cuya infracción da lugar a la tipicidad del delito fiscal, a la "defraudación". Dicho deber es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público, en particular con los tributos, y el mismo, no está expreso en la ley penal, lo que da lugar a su caracterización como ley penal en blanco. Ya en el trámite parlamentario de enmiendas previo a la Ley Orgánica 5/2010, ya se hacían alusiones a la naturaleza del delito fiscal como tipo penal en blanco. *Vid.* enmienda núm. 359, al Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal, Boletín Oficial de las Cortes Generales nº 52-9, de 18 de marzo de 2010.

⁵⁸⁶ Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español*, PE, 2010, p.802. El autor cita como ejemplo para fundamentar que no constituye Ley penal en blanco, el hecho de que el sujeto pasivo no proviene de la LGT. En contra de la catalogación del delito fiscal como norma penal en blanco, también la STS 5 de noviembre de 1991: *"Es preciso poner de relieve que el precepto consignado en el anterior artículo 319 del Código Penal en absoluto es un precepto penal en blanco, dado que tan sólo merecen esta conceptualización aquellos preceptos en cuyos respectivos tipos no se defina la conducta contraria a la norma, la que se halla definida en otros preceptos, generalmente extrapenales, a los que el legislador penal se remite utilizando el procedimiento o técnica del reenvío, lo que es evidente que no ocurre en el precepto contenido en el precitado artículo 319 que es un precepto "completo" ya que en él se determina, con precisión absoluta, el comportamiento antinormativo y la sanción correspondiente al mismo."*

⁵⁸⁷ Ejemplos de elementos normativos en el delito de defraudación fiscal son los utilizado por AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.272. *"Debemos recordar que alguno de éstos se catalogaban como elementos normativos, tales como el carácter "indebido" del disfrute de beneficios fiscales, al que hay que añadir*

extrapenal en el tipo como una ley penal en blanco,⁵⁸⁸ lo cierto es que el tipo exige acudir a otras normas extrapenales⁵⁸⁹ para conocer el significado de ciertos elementos que, expresamente, provienen del Derecho Tributario.

4.2. ¿Qué grado de conocimiento se requiere respecto de los elementos establecidos en el tipo penal?

En primer lugar, diremos que el conocimiento que el sujeto debe de tener respecto de los elementos del tipo, requiere que sea un conocimiento actual y no meramente potencial⁵⁹⁰. En este sentido, el sujeto ha de saber lo que hace, no siendo suficiente con que hubiera podido o debido saberlo.

En cuanto al grado exigido, surge de nuevo la pregunta de qué conocimiento deberá tener el sujeto respecto a los elementos normativos que se encuentran en el propio tipo del delito fiscal, o en otras normas a las que el tipo se remite. Se han apuntado varias ideas que tratan de dar solución a la problemática existente al respecto.

Así, en cuanto al conocimiento sobre los elementos normativos, la doctrina mayoritaria entiende que no es necesaria una exhaustiva comprensión ni una calificación jurídica de los hechos⁵⁹¹. De no ser así, se haría prácticamente imposible la comisión de este delito, dada la complejidad de cognición de los elementos establecidos en el tipo penal.

la condición de sujeto pasivo tributario (en sentido amplio) como criterio específico de imputación al autor. De cara a estos elementos solo es exigible al autor su conciencia como profano y no su exacta significación jurídica."

⁵⁸⁸ STS 13/2006, de 20 de Enero, "En este sentido, el art. 349 CP/1973, lo mismo que el vigente art. 305 CP, es una Ley penal en blanco, que requiere ser complementada con la Ley fiscal vigente en el momento de la comisión del hecho, en tanto ésta impone un determinado deber fiscal, cuya defraudación es constitutiva del delito". STS 181/1993, de 9 de Marzo, "Puede integrarse el tipo penal en blanco con las disposiciones del Impuesto sobre Rendimientos de las Personas Físicas..."

⁵⁸⁹ Ejemplo de ello es la STS 952/2006, de 6 de octubre de 2006, la cual indica que "la descripción típica del art. 349 del C. Penal (ahora 305 C.P.) es indudable que encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, y será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos"

⁵⁹⁰ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.284.

⁵⁹¹ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.260.

Por ello, se acude en este punto a la teoría formulada por MEZGER⁵⁹², para la cual será suficiente una valoración paralela en la esfera del profano. Atendiendo al significado semántico del término "profano", este sería aquel "que carece de conocimientos y autoridad en una materia"⁵⁹³. Por ello, y según la teoría de MEZGER, no se puede exigir para el dolo del autor una valoración jurídica exacta, dado que, al no experto, al profano, le faltan las condiciones necesarias de formación jurídica. Similar interpretación presenta NIETO MARTÍN,⁵⁹⁴ quien, citando a Arthur KAUFMANN, define el conocimiento del profano como "*aquel que, expresado en lenguaje coloquial traduce de una forma equivalente el significado técnico de la norma*". Sería en este caso el juez quien debe decidir, si hay equivalencia entre ambos niveles, significando la existencia de error si la respuesta es negativa⁵⁹⁵.

Por tanto, no será necesaria una estimación técnico jurídica concreta, sino que será suficiente con que el autor tenga una "valoración paralela en la esfera del profano o del lego"⁵⁹⁶. Si el autor realiza dicha evaluación sobre el elemento normativo, esto es, si ha tenido el conocimiento propio de un profano respecto de un elemento concreto, obra dolosamente, aunque la valoración sea incorrecta desde el punto de vista técnico jurídico⁵⁹⁷.

En este punto y a mayor abundamiento, algunos autores indican que sería suficiente con que el sujeto sea consciente de que aquello que hace se introduce en el mundo de lo ilícito, sin que ese conocimiento deba abarcar todas y cada una de las

⁵⁹² Citado por DIAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, p.273. Igualmente citado por MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p. 260.

⁵⁹³ Diccionario RAE 2019.

⁵⁹⁴ Arthur KAUFMANN: *Die Parallelwertung in der Laisphäre*, 1982 Cit. por: NIETO MARTÍN, *El conocimiento del Derecho*, 1999, p.71.

⁵⁹⁵ Arthur KAUFMANN: *Die Parallelwertung in der Laisphäre*, 1982 Cit. por: NIETO MARTÍN, *El conocimiento del Derecho*, 1999, p.71.

⁵⁹⁶ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal, PG*, 1997, p.233, CEREZO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, II, 2001, p.133, MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, p.292. RAMOS TAPIA, I. en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.512. Definición del concepto de profano aportada por el TS en STS 539/2003 a colación de un error de prohibición alegado por la defensa y descartado por el Tribunal: "*conocimiento que es exigible al profano, en relación con la normativa fiscal que infringe, no es el que abarca todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud*".

⁵⁹⁷ Error denominado error de subsunción, que no excluye el dolo, Vid. RAMOS TAPIA, I. en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.512 Misma opinión BACIGALUPO ZAPATER, BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal, PG*, 1997, p.233.

disposiciones específicas que pueden verse vulneradas por esa conducta. De esta forma se añade que sería suficiente con intuir que lo que hace no está bien, y está prohibido⁵⁹⁸.

Dada la conexión entre el conocimiento de los elementos del tipo, la conciencia de la ilicitud de la conducta, y las figuras del error de tipo y el error de prohibición, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha manifestado en distintas sentencias en relación a estas circunstancias. En ellas realiza una interpretación a la teoría expuesta.

Así, por ejemplo se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo 539/2003, de 30 de abril, por delito contra la Hacienda Pública, y en relación con la conciencia de la ilicitud de la conducta, razona lo siguiente:

"El conocimiento que es exigible al profano, en relación con la normativa fiscal que infringe, no es el que abarca todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud."

4.3. Conocimiento de la existencia de la deuda tributaria y de su condición de deudor tributario

El elemento cognitivo del dolo cobra especial relevancia en lo que respecta al conocimiento de una deuda tributaria, y a su concreta posición en la misma. Y es que, resulta evidente, que el sujeto debe conocer la existencia de una deuda y saber su condición de deudor tributario⁵⁹⁹. No podría apreciarse dolo, por tanto, en quien es totalmente ignorante de su condición y de dicho deber⁶⁰⁰. Por ello, sin conocimiento de este extremo por parte del autor, no es posible establecer la autoría del hecho⁶⁰¹.

En cuanto a esta necesidad de conocimiento de las obligaciones tributarias se ha manifestado la jurisprudencia del Tribunal Supremo reiteradamente. Así, la STS de

⁵⁹⁸ Cfr. GUERRA AZCONA, en, DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.166.

⁵⁹⁹ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.73.

⁶⁰⁰ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E. (1998): *El delito de defraudación tributaria*. Aranzadi, p.84.

⁶⁰¹ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.272.

2 de Marzo de 1988, se afirmaba que, "*el dolo debe abarcar para configurar el tipo subjetivo...el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación*". O la STS 801/2008, de 26 de noviembre, la cual expone que el "*dolo consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales, es decir, de las circunstancias que generan la obligación de tributar*". De la misma forma se posiciona la STS 807/2011, de 19 de Julio, donde se dice, que "*el delito contra la Hacienda Pública es un delito doloso que exige una conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber...*".

Sin entrar a analizar si la obligación de tributar constituye un elemento normativo del tipo del art. 305CP,⁶⁰² o es un elemento del deber, ajeno al tipo,⁶⁰³ vamos a centrarnos en la necesidad de que desde un punto de vista general y particular, el sujeto conozca la obligación de tributar y su condición de deudor.

En cuanto al conocimiento general, en lo que a la obligación de tributar se refiere, debemos de decir que no es una obligación excepcional y rara, "sino más o menos generalizada y normal"⁶⁰⁴. De ahí que la ignorancia total de tal circunstancia es prácticamente imposible si concurren los demás elementos del tipo⁶⁰⁵.

Y es que, atendiendo a la cantidad de 120.000 euros, los potenciales autores, que normalmente disponen de una capacidad económica elevada, raramente serán desconocedores de su obligación de contribuir⁶⁰⁶.

Por otro lado, y respecto al conocimiento exigible de forma concreta a un determinado sujeto, no se precisa un conocimiento técnico, sino que será suficiente con que el sujeto sepa que debe de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos

⁶⁰² Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, p.437. El autor atribuye al conocimiento de la obligación tributaria, como elemento normativo del tipo, al conocimiento que corresponde al "*profano*", no precisándose un conocimiento técnico.

⁶⁰³ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho Penal Económico*, 2005, p.485.

⁶⁰⁴ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho Penal Económico*, 2005, p.485.

⁶⁰⁵ Cfr. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.84.

⁶⁰⁶ Cfr. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.84.

de algún modo⁶⁰⁷. Es decir, sería suficiente con el significado que corresponde al profano, y no su exacta significación jurídica⁶⁰⁸.

5. LA RELACIÓN ENTRE EL DOLO Y LA CUANTÍA MÍNIMA DEL DELITO FISCAL. ELEMENTO DEL TIPO O CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD

Esta cuestión teórica⁶⁰⁹, pero con enormes repercusiones para la existencia del delito, se presenta como un tema muy debatido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia penal.

Así, podemos decir que mientras que un sector entiende que la cuota defraudada es un elemento del tipo objetivo, otro, más minoritario, interpreta la misma como una condición objetiva de punibilidad.

Quizás, *a priori*, puede parecer un debate de exclusiva catalogación teórica sin mayor trascendencia. Pero todo lo contrario. Y es que dependiendo de la calificación que se otorgue a la cuantía se van a producir una serie de consecuencias que van a condicionar la existencia propia del delito.

La jurisprudencia se ha hecho eco de este debate⁶¹⁰ y, sintetiza la situación del siguiente modo:⁶¹¹

⁶⁰⁷ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, p.437. El autor atribuye al conocimiento de la obligación tributaria, como elemento normativo del tipo, al conocimiento que corresponde al "profano", no precisándose un conocimiento técnico.

⁶⁰⁸ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.272.

⁶⁰⁹ Sobre dicho apartado, el doctorando elaboró Comunicación con el mismo título, a las *I Jornadas de Investigadores en Formación*, organizadas por la Escuela Internacional de Posgrado de la Universidad de Granada. Dichas Jornadas tuvieron lugar en mayo de 2018, y cuyo contenido se incluyó en las *Actas de las I Jornadas de Investigadores en Formación*. ISBN 978-84-16478-94-1. A pesar de que la calificación teórica de la cuantía debe pertenecer a la parte objetiva del tipo, entendemos que las consecuencias de la misma influyen sobre todo en el propio dolo, por lo que hemos considerado pertinente incluir en el tema referido al dolo, el análisis de la cuantía defraudada.

⁶¹⁰ Debate trasladado a múltiples sentencias, entre las que encontramos también, la STS de 27 de diciembre de 1990, en la que, a pesar de posicionar la balanza en su catalogación como condición objetiva de punibilidad, se produce un voto particular que disiente de tal conclusión.

"Se cuestiona si esta suma constituye un elemento de tipo penal o es una condición objetiva de punibilidad, con mejor acomodo, en el primer caso, al principio de culpabilidad, y sin necesidad de ser abarcada por el dolo en el segundo, discrepancia que ha trascendido al plano jurisprudencial donde la S. 2-3-1988 aceptaba el primer criterio y se inclinaba al segundo la de 27-12-1990; se trata, en definitiva, de un elemento inexcusable del delito".

5.1. Cuantía como elemento del tipo

5.1.1. Sector mayoritario. Argumentos para su consideración como elemento del tipo

Para la doctrina mayoritaria la cuantía en el delito fiscal es un elemento del tipo objetivo⁶¹².

Desde una interpretación auténtica, es cierto que el *Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica 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*, al hacer referencia al artículo 307, delito contra la Seguridad Social, otorgaba a la cantidad mínima objeto de defraudación la naturaleza de condición objetiva de punibilidad.

Pero no es menos cierto, que a pesar de ello, para un sector de la doctrina científica no es la interpretación que respecto a dicho elemento debe darse⁶¹³. Entre los argumentos presentados para su catalogación como elemento del tipo podemos encontrar varios. En primer lugar, se encuentra la propia naturaleza del delito fiscal

⁶¹¹ STS 827/2006, de 10 de Julio, o la STS 181/1993, de 9 de marzo.

⁶¹² Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.277. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.223. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.278, igual criterio en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 1996, p.53. Igual en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.287. GRACIA MARTÍN, "La configuración del tipo objetivo en el delito de evasión fiscal", *REDF*, 1988, p.284. BOIX REIG/ MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.72. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, p.433. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.71. POLAINO NAVARRETE, "El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal", *EPcr*, 1986, p.180. APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública*, 1997,p.45.

⁶¹³ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, pp.286,287.

como delito de resultado⁶¹⁴. Como segundo idea, se añade el hecho de que la cantidad defraudada es el resultado necesario del delito, pues el tipo objetivo debe contener el elemento indiciario del desvalor de resultado⁶¹⁵. Y finalmente, se alude a la circunstancia de que la cuantía es una característica del resultado típico en base a la proporcionalidad entre la cuantía de la defraudación, y la pena multa⁶¹⁶.

En relación a la jurisprudencia que se ha posicionado de acuerdo a esta teoría, se encuentran las STS 1337/2002, de 26 de Octubre, la STS 539/2003, de 30 de abril⁶¹⁷, la STS de 3 de diciembre de 1991⁶¹⁸, la Sentencia de 2 de marzo de 1988,⁶¹⁹ o, de forma indirecta, la STS 1371/2000, de 29 de septiembre⁶²⁰.

Más recientemente la STS 974/2012, de 5 de diciembre (caso Ballena Blanca), realiza un recorrido de las distintas opiniones sobre la naturaleza de la cuantía en el delito fiscal, e indirectamente sobre el alcance del dolo y la aparición de la figura del error. Así, de forma literal, relataba:

⁶¹⁴ Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.196. Misma catalogación como delito de resultado, en STS 18 de diciembre de 2000, entre otras muchas.

⁶¹⁵ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.223. STS 1337/2002 de 26 de Octubre, la cual argumenta que "la conducta típica, por acción u omisión, exige eludir el pago de tributos, entre otros supuestos, como es el caso, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 15.000.000 de pesetas, de forma que dicho resultado se erige en elemento objetivo del tipo que como tal habrá de ser fijado por la Jurisdicción Penal en el juicio correspondiente".

⁶¹⁶ Cfr. GRACIA MARTÍN, "La configuración del tipo objetivo en el delito de evasión fiscal", *REDF*, 1988, p.284. Entiende GRACIA que si la pena ha de ser proporcionada a la gravedad del hecho, como es el caso de la pena de multa en cuantía proporcional a la suma defraudada, fortalece su opinión como elemento del tipo. Pena de multa proporcional actualmente vigente en el artículo 305 aprobado mediante Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Proporcionalidad que a su vez determinaría no sólo que es un delito de resultado, sino que es también un delito determinado por el resultado. *Vid.* APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.198.

⁶¹⁷ STS 539/2003 de 30 de abril, donde se dice que "el tipo delictivo descrito en los arts. 305.1 CP vigente y en 349.1 CP/1973 consiste, en lo que ahora interesa, en eludir el pago de tributos, siendo un elemento objetivo del tipo que la cuantía de la cuota defraudada, es decir, del impuesto fraudulentamente eludido, exceda de quince millones de pesetas".

⁶¹⁸ STS de 3 de diciembre de 1991, donde igualmente se plantea "que la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijada dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa el debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo". Mismo criterio en STS 827/2002 de 16 de Mayo, donde se argumenta que "la determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el art. 305 del CP (antes art. 349 del CP/1973), constituye, en principio, una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa, de carácter no devolutivo".

⁶¹⁹ Sentencia de 2 de marzo de 1988, "el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, aparte el ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación, y conciencia de la cuantía de esta última".

⁶²⁰ STS 1371/2000, de 29 de septiembre, cuando refiere que "no alcanzó nunca esa cuantía mínima para poder tipificar la acción enjuiciada como delito"

"Ciertamente la cuestión de si el límite mínimo empleado en el tipo es elemento del tipo objetivo que debe ser abarcado por el dolo del autor, con la consiguiente relevancia del error de tipo, o mera condición objetiva de punibilidad que por su carácter objetivo basta con que concurra, aunque no sea conocida por el autor, el dolo del sujeto se limitará a conocer que defrauda una suma de dinero, sin que sea necesario precisar cuánto se defrauda, ha sido discutida en la doctrina y en la jurisprudencia. La STS. de 27.12.90, consideró la cuantía condición objetiva de punibilidad que no necesita por consecuencia de su propia naturaleza, ser abarcada por el dolo, señalándose en la STS 643/2005 de 19 de mayo, que la determinación de la cantidad es exigencia de punibilidad ya que solo es delito a partir de cierta cantidad, mientras que las SSTs de 2.3.88 y 9.3.93, como elemento del tipo. Posición que se fundamenta en que el injusto penal debe concebirse como un plus de antijuricidad respecto de la infracción administrativa, que se realizaría con el mero incumplimiento del deber sin necesidad de perjuicio adicional. Por ello, no basta para fundamentar el injusto el mero incumplimiento del deber, sino que requiere el desvalor cualificado del resultado. Por ello, el resultado es elemento del tipo objetivo, porque afecta al injusto del hecho".

5.1.2. Consecuencias de la interpretación como elemento del tipo

5.1.2.1. Conocimiento de la cuantía objeto de defraudación: necesidad de recurrir al dolo eventual

El primer efecto de considerar la cuota como elemento del tipo se produce en relación al elemento cognitivo del dolo. En este sentido, el dolo debe abarcar los elementos objetivos del tipo es decir, el sujeto debe conocer *ex ante* la cuantía objeto de defraudación. En caso contrario, pudiera darse lugar a la figura del error de tipo, lo que en este delito supondrá la impunidad bien por atipicidad,⁶²¹ o bien por exclusión de la responsabilidad criminal⁶²².

Por tanto, es necesario preguntarse qué nivel de conocimiento será exigible al sujeto. Así. podría, por ejemplo, suceder, que el sujeto acepte haberse propuesto defraudar una cantidad inferior a la establecida en el tipo penal, pero erróneamente defraude una cantidad mayor, o que se produzcan controversias con la Administración respecto a dicha cantidad⁶²³.

⁶²¹ Al no existir figura imprudente en este delito.

⁶²² Dependiendo del carácter vencible o invencible del error

⁶²³ Caso por ejemplo de que la cuantía determinada por la Administración fuera superior a la alegada por el contribuyente como defraudada. En este caso, la parte de la misma que "aflore", sea considerada como "no dolosa", y por tanto exigible únicamente en vía administrativa aunque superara el límite de los 120.000 euros. Así lo

Por ello, en este sentido, o se rebaja la exigencia del conocimiento de la cuantía defraudada algún modo, o de lo contrario, la eficacia de este tipo penal se vería reducida a supuestos muy concretos donde el autor conozca con detalle -y así quede probado-, la cantidad que iba a defraudar.

Al objeto de salvar la problemática que podría darse con una aplicación estricta de la figura del dolo, la doctrina y la jurisprudencia rebajan la exigencia de este requisito con varias argumentaciones. La primera y más sencilla es descartar que el dolo del autor deba de abarcar "exactamente" la cuantía defraudada,⁶²⁴ pues esa "exactitud" no se precisa en el resto de los delitos patrimoniales⁶²⁵. Esta circunstancia es cierta. No resultaría viable, que por ejemplo en un delito de hurto se exija que el autor tenga un conocimiento "exacto y preciso" del valor del objeto sustraído, pues en ocasiones la propia dinámica comisiva hace que se desconozca el valor "estricto" de lo hurtado, sin que eso influya generalmente en la apreciación de un error.

Otra solución aportada para reducir la exigencia del conocimiento de la cuantía por parte del sujeto, se encuentra la de considerar válido para este delito, el dolo eventual⁶²⁶. Esto, salva las dificultades prácticas que implica exigir que el dolo abarque también la cuantía defraudada si "acepta" o "consiente" la cantidad realmente defraudada⁶²⁷.

entiende BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la parte especial*, 2016, p.290. Expresión "afloorar" utilizada por el autor que se reproduce literalmente.

⁶²⁴ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.73.

⁶²⁵ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 1996, p.53.

⁶²⁶ Así lo hace la SAP Santa Cruz de Tenerife, de 4 de diciembre de 2017: "*Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad (STS nº 13/2006) calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierda relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual*". DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1995, p.31.

⁶²⁷ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, p.437. Igual opinión mantenida en BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.86. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.90. Sobre aceptación del dolo eventual referido a la cuantía defraudada encontramos, como ejemplo de la doctrina prácticamente unánime la SAP Asturias, de 4 de julio de 2000, donde se dice que: "*además, el recurso refiere que el dolo del autor debe abarcar la cuantía defraudada, sugiriendo que ésta, objetivada en la cifra matemática que la representa, debió ser abarcada por un cupo de culpabilidad equivalente a lo que sería un dolo directo, y ello es insostenible. Por la propia naturaleza de las cosas, relacionadas con el regular desarrollo de la actividad mercantil cuyas operaciones, ingresos y gastos se hallan mediatizadas por el mercado, es difícil que el defraudador pergeñe operaciones fraudulentas desconectadas de los avatares de la actividad mercantil legítima y regular con la que lógicamente debe cohonestarse para al final del ejercicio económico ofrecer unas cuentas y resultados aparentemente coherentes, siendo en ese momento final*

5.1.2.2. Posibilidad de formas imperfectas de ejecución

Siguiendo con los efectos de considerar la cuantía como elemento del tipo, encontramos que mediante la misma, sí es posible que existan formas imperfectas de ejecución en el delito fiscal.

La importancia de apreciar formas imperfectas tiene relevancia en la propia existencia del delito, por ejemplo en los casos en lo que el sujeto se propone defraudar una cantidad mayor a la cuantía prevista en el artículo 305CP, pero finalmente defrauda una cantidad menor. De entender la cuantía como elemento del tipo esa pregunta tendría fácil solución; las formas imperfectas de ejecución serían factibles siempre que constara que el autor se proponía causar una defraudación de cantidad superior a la previsión legal⁶²⁸. El argumento es lógico. Si se exige que el sujeto tenga conocimiento de la cuantía, podrá castigarse por ejemplo la tentativa, si se prueba que el sujeto quería causar una defraudación superior a 120.000 euros.

5.2. Cuantía como condición objetiva de punibilidad

5.2.1. Argumentos doctrinales y jurisprudenciales a su favor

Para otro sector de la doctrina la cuantía constituye una condición objetiva de punibilidad⁶²⁹.

cuando efectivamente llegan a conocer con más o menos exactitud la cuantía de su infracción, y ello supone tanto como que es admisible el dolo eventual porque se acepta, por parte de quien persevera en actividades de fraude, un resultado fácilmente representable como probable, a saber, que el perjuicio para la Hacienda Pública sea superior al prevenido en el tipo para calificar el delito."

⁶²⁸ Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.283.

⁶²⁹ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PE*, 2013, p.967. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.289,290. MESTRE DELGADO, en, LAMARCA PÉREZ (coord.), *Derecho Penal PE*, 2011, p.427. Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.130, reforzando dicha opinión tras la formulación de la Reforma de 1985. El autor, reconoce que existen dudas sobre la calificación de la cuantía como condición de punibilidad; entre ellas se sitúan la incongruencia de dejar impunes la tentativa y frustración a la vez que el legislador adelantaba la punibilidad a los hechos preparatorios mediante la nueva introducción del delito contable en el artículo 350 bis mediante Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, el cual se mantiene con ligeras matizaciones en el actual artículo 310 CP). BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el*

Las condiciones de objetivas de punibilidad, o también llamadas de penalidad, son circunstancias establecidas por el legislador, las cuales, al afectar a la punibilidad condicionan la imposición de una pena⁶³⁰. Son por tanto elementos que admiten una conducta típica, antijurídica, y culpable, y que tienen la misión de restringir la punibilidad expresada en criterios de política criminal⁶³¹.

El fundamento de estas condiciones se basa en afirmar que la relevancia penal del hecho, en ocasiones, no depende sólo de la gravedad del desvalor de resultado y del desvalor de la conducta, sino que excepcionalmente, puede depender de otras consideraciones político-criminales⁶³².

En la tarea de poder calificar la cuantía como elemento del tipo o como condición objetiva de punibilidad, se alude en favor de esta última teoría, al Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica 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. En la misma, y en relación al delito del artículo 307 CP, se especifica de manera literal que:

"En cuanto a los delitos contra la Seguridad Social, se reforma el artículo 307 del Código Penal a los efectos de reducir a cincuenta mil euros la cuantía que establece el tipo delictivo como condición objetiva de punibilidad. La fijación del límite debe hacerse conforme a criterios económicos, políticos y sociales. La realidad social y económica actual pone de relieve la necesidad de actuar, con mayor contundencia, frente a las conductas presuntamente delictivas y tramas organizadas que ponen en peligro la sostenibilidad financiera del Sistema de la Seguridad Social. La reducción de la cuantía del tipo delictivo permite que sean objeto de punibilidad hechos que actualmente sólo son sancionables administrativamente y que son objeto de un contundente reproche social en momentos de especial dificultad económica en el ámbito empresarial como los actuales".

fraude, 1994, p.85. LOMBARDERO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.37. BERTRÁN GIRÓN, F. (2009) en ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.172.

⁶³⁰ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.429.

⁶³¹ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", *TRD*, 1995, p.76. Misma interpretación para PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.132.

⁶³² Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.171.

Dicho Preámbulo, en relación al delito del artículo 307 CP, otorgaba a la cuantía defraudada y de forma expresa, la naturaleza de condición objetiva de punibilidad.

Siguiendo esta última idea, el sector de la doctrina que se inclina por esta consideración de la cuantía⁶³³, se apoya en que “quien elude el pago de una peseta ya infringe la norma, aunque no sea punible”⁶³⁴. Dicha cuantía, actuaría como "barrera" entre delito y la infracción administrativa,⁶³⁵ y son razones de prudencia político criminal, las que condicionan la fijación del límite, y aconsejan restringir la punibilidad de la conducta⁶³⁶.

Más argumentos a favor de dicha calificación son la determinación por el legislador de una cuantía fija y no porcentual respecto al total de la deuda⁶³⁷.

Igualmente se alude para dicha calificación a la propia estructura del precepto. En ella, por un lado se establecen los elementos del tipo, por otro, su penalidad y, entre ellos, el requisito cuantitativo⁶³⁸.

Acudiendo al principio de unidad de ordenamiento y a las relaciones entre el Derecho Penal y Derecho Administrativo se llega a la misma calificación como condición objetiva de punibilidad⁶³⁹.

⁶³³ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, "El nuevo delito fiscal", *APen*, nº 45/4, 1995, p.890. Mismo criterio seguido por el mismo autor en BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho Penal Económico*, 2005, p.482, donde admite que la cuestión de si la cuantía es elemento del tipo o condición objetiva de punibilidad es discutida. Para el autor, el problema práctico de esta cuestión se reduce a las consecuencias del error, y su relevancia queda resuelta cuando se propone la figura del "dolo eventual".

⁶³⁴ Referencia hecha por el autor al tipo del artículo 305 CP aprobado por LO 10/1995, de 23 de noviembre, en la que se establecía como cantidad 15.000.000 de pesetas.

⁶³⁵ Cfr. BERTRÁN GIRÓN, "El proyecto de ley de reforma", *Carta Tributaria*, 2012, pp.17,18.

⁶³⁶ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.132.

⁶³⁷ Argumento de PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.132.

⁶³⁸ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.132.

⁶³⁹ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", *TRD*, 1995. Para el autor, "su consideración como condición objetiva de punibilidad es más acorde con el criterio mantenido respecto a las relaciones del derecho penal con el administrativo, de diferencia puramente cuantitativa, y con el principio de unidad del ordenamiento", p.76. Criterios seguidos también por la jurisprudencia penal en la STS 13/2006, de 20 de Enero, entre otras, en la que se argumenta que "el delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales no se diferencian, en principio, en la acción del infractor, sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción".

En cuanto a la jurisprudencia que se ha posicionado de acuerdo a esta interpretación encontramos un gran número de resoluciones⁶⁴⁰. Así, se sitúan la STS 643/2005, de 19 de Mayo,⁶⁴¹ la STS de 19 de diciembre de 1990, la STS 38/2005, de 28 de Enero,⁶⁴² la STS 13/2006, de de 20 de Enero,⁶⁴³ la STS 160/2009, de 12 de Febrero,⁶⁴⁴ la STS 751/2017, de 23 de noviembre⁶⁴⁵ o, en la denominada la jurisprudencia menor, la SAP de Tenerife de 487/2017, de 4 de diciembre,⁶⁴⁶ entre otras muchas.

Interesante resulta a este respecto la STS 643/2005, de 19 de Mayo, la cual expresa que *"desde una perspectiva culpabilística se puede admitir que la intención defraudatoria surge en el momento en que el sujeto obligado decide causar un*

⁶⁴⁰ De hecho en algunas resoluciones recientes se alude a que la interpretación de la cuantía defraudada en el delito fiscal como condición objetiva de punibilidad es doctrina mayoritaria según la jurisprudencia penal.

⁶⁴¹ STS 643/2005, de 19 de Mayo: *"Si tenemos en cuenta que el tipo delictivo se ve sometido a una condición objetiva de perseguibilidad y lo que es más importante de punibilidad, uno de los elementos componentes para hacer surgir el hecho criminal, es que la elusión supere una determinada cantidad, lo que es imposible precisar si previamente no se ha realizado la liquidación. Desde una perspectiva culpabilística se puede admitir que la intención defraudatoria surge en el momento en que el sujeto obligado decide causar un perjuicio a la Hacienda pero lo cierto es que, aunque le anime este propósito, su comportamiento ni será perseguible si será punible si no alcanza la suma defraudada la cantidad establecida en el Código Penal, una vez realizada la pertinente liquidación."*

⁶⁴² STS 38/2005, de 28 de Enero: *"Es necesario, en este sentido, que conste en la sentencia qué suma debió ser declarada por el responsable de la declaración del contribuyente, como se prueba su incorporación al patrimonio, y cuál es la suma que realmente se declaró en cada ejercicio para permitir comprobar si se estableció correctamente la suma que se le exigía, si había sido correctamente calculada y si alcanzaba a la cantidad mínima constitutiva de la condición objetiva de punibilidad que caracteriza al delito fiscal"*.

⁶⁴³ En los términos de la sentencia: *"El delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales no se diferencian, en principio, en la acción del infractor, sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción."*

⁶⁴⁴ STS 160/2009, de 12 de Febrero: *"La aplicación del tipo penal en blanco exige que el Tribunal complete el tipo con el deber fiscal previsto en la ley fiscal, pondere las circunstancias que permiten subsumir las operaciones bajo el concepto de hecho imponible de la misma, y establezca las demás condiciones, objetivas y subjetivas del tipo, así como la condición objetiva de punibilidad"*.

⁶⁴⁵ Así, dice la sentencia: *"Los 120.000 euros expresan una condición objetiva de punibilidad."*

⁶⁴⁶ En palabras de la sentencia: *"Los argumentos expuestos por la juzgadora de instancia para excluir, en este caso, el elemento subjetivo del tipo, resultan erróneos, por cuanto de conforme a la doctrina jurisprudencial, en el delito fiscal no se exige que el dolo abarque la cuota defraudada [...]Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad (STS 13/2006), calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierda relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual."* Similar conclusión en SAP Guipúzcoa 42/2017, de 4 de mayo, o en SAP Almería 68/2018, de 12/02/2018: *"la defraudación tributaria sólo penetra en la órbita penal cuando el importe de la cantidad defraudada o dejada de ingresar alcanza la cifra que determina la norma penal, cuestión relevante, considerando unos que es un elemento del tipo y que la misma deber ser abarcada por el dolo del autor, otros mayoritariamente, que constituye una condición objetiva de punibilidad, causalmente desvinculada de la acción del agente, por lo que no tiene que ser conocida por el agente, o de perseguibilidad, constituyendo presupuesto para el ejercicio de la acción penal"*.

perjuicio a la Hacienda pero lo cierto es que, aunque le anime este propósito, su comportamiento ni será perseguible ni será punible si no alcanza la suma defraudada la cantidad establecida en el Código Penal, una vez realizada la pertinente liquidación".

5.2.2. Consecuencias prácticas de la calificación como condición objetiva de punibilidad

5.2.2.1. Menoscabo de la posición del autor e irrelevancia del error de tipo sobre la cuantía

El primer resultado de la catalogación como condición objetiva de punibilidad se produce en relación al dolo. Al situarse el límite cuantitativo fuera de la tipicidad, el dolo no tendría por qué alcanzar la misma. Dicho de otra forma, no sería necesario realizar un juicio de valor en la conciencia del autor sobre si sabía que estaba defraudando una cantidad superior a la establecida por el legislador.

Podría decirse, por tanto, que la calificación de la cuantía como condición objetiva de punibilidad, "agrava" la posición del sujeto. Y es que de esta forma se facilita la incriminación de la conducta constitutiva de fraude tributario⁶⁴⁷ al no ser necesario demostrar si conocía o no que la cantidad defraudada era superior a la establecida en el tipo.

Por tanto, y en relación a la cuantía, el desconocimiento o error por parte del autor sería irrelevante⁶⁴⁸.

⁶⁴⁷ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.133, pues el error sobre el factor cuantitativo por parte del autor, sería irrelevante.

⁶⁴⁸ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.567. En contra, BACIGALUPO ZAPATER, "El nuevo delito fiscal", *APen*, n° 45/4, 1995, p.890, para quien la relevancia del error no debe excluirse en estos casos de manera automática.

5.2.2.2. Consecuencias procesales

Como corolario a esta calificación habría que determinar cómo calificar la cuantía; condición objetiva de punibilidad o como condición de perseguibilidad.

De este modo,⁶⁴⁹ la ausencia de la condición objetiva de punibilidad requeriría un pronunciamiento del juez sobre el fondo del asunto en el que procederá la absolución del sujeto por no existir el hecho delictivo. Sin embargo, de considerar que la cuantía es una condición de perseguibilidad, el juez no abrirá proceso⁶⁵⁰, o en el caso de haberlo abierto, lo paralizará sin pronunciarse sobre el fondo del asunto.

5.2.2.3. Imposibilidad de formas imperfectas de ejecución

El tercer efecto de su calificación como condición de punibilidad es la imposibilidad de apreciarse formas imperfectas de ejecución⁶⁵¹. Y ello por la sencilla razón que quien realice todos los elementos del tipo, realizará el delito en grado de consumación⁶⁵². Distinto es que sea punible.

⁶⁴⁹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.566.

⁶⁵⁰ Cfr. GIL MARTINEZ en, *La Instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública*, 2004, p. 330, lo que impediría la iniciación del procedimiento penal hasta que haya sido determinada la cuantía del fraude fiscal.

⁶⁵¹ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal*, PE, 1987, p.433. Mismo criterio en BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.59. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en *Comentarios a la legislación penal*, RDP, 1983, p.283, quien refiere dicha conclusión teórica a pesar de no pertenecer al sector que defiende la cuantía como condición objetiva de punibilidad.

⁶⁵² Cfr. RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.80. A pesar de que es pacífica la consecuencia de la imposibilidad de formas imperfectas de ejecución en el delito fiscal si se entiende que la cuantía de 120.000 euros es una condición objetiva de punibilidad, encontramos resoluciones que aceptan tentativa a pesar de poseer aquel elemento de punibilidad. En consecuencia, superando la cuantía de cada una de las devoluciones que se pretendían la cantidad de 120.000 euros, podemos afirmar, como decíamos, la concurrencia de la condición objetiva de punibilidad. Así, la STS 89/2019, de 19 de febrero de 2019: "*En consecuencia, superando la cuantía de cada una de las devoluciones que se pretendían la cantidad de 120.000 euros, podemos afirmar, como decíamos, la concurrencia de la condición objetiva de punibilidad*"... *El hecho de que finalmente la Agencia Tributaria no resultara efectivamente perjudicada no excluye el delito pues, como hemos visto, el acusado con su acción puso en peligro el bien jurídico protegido por este delito (-interés económico de la Hacienda Pública o los principios de solidaridad tributaria-), dirigiendo su actuación a la obtención final de unas devoluciones superiores a 120.000 euros, las que no le correspondían. Conforme a lo expuesto, procede, con estimación del recurso formulado por la Abogacía del Estado, calificar los hechos declarados probados como constitutivos de cinco delitos contra la Hacienda Pública previstos y penados en el artículo 305.1 del Código Penal en grado de tentativa conforme a los artículos 16 y 62 del Código Penal*".

No obstante, es cierto que como se ha apuntado por la doctrina penal⁶⁵³, existe poco espacio para las formas imperfectas en el delito fiscal, encontrándose mayor facilidad para apreciación en el caso de "devoluciones indebidas"⁶⁵⁴. Pero tengan o no relevancia las formas imperfectas en este delito, el hecho de que no puedan apreciarse, conduce a resultados absurdos e incongruentes. Absurdos por no poder castigar la tentativa en los supuestos en que no se llegase a consumir la defraudación por el importe requerido legalmente, aunque el sujeto hubiera realizado todos los elementos para superarlo⁶⁵⁵. Por ejemplo, si un sujeto que tiene intención de defraudar una cantidad superior a la establecida por el legislador penal llevando a cabo los elementos del delito, pero defrauda una cantidad menor por causas ajenas a su voluntad, sería únicamente sancionado en vía administrativa. Es decir, se dejaría la tentativa del delito sin consecuencia penal⁶⁵⁶.

Por ello, se dice también que se producen resultados incongruentes,⁶⁵⁷ pues entendiendo la cuantía como condición objetiva de punibilidad llevaría a la conclusión de que una defraudación por debajo de dicha cantidad sería típica, antijurídica, culpable, pero no punible.

Quizás, por lo anterior, podemos encontrar en la jurisprudencia penal sentencias que, aun entendiendo la cuantía como condición objetiva de punibilidad,

⁶⁵³ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario*, PG, 2012, p.474.

⁶⁵⁴ Cfr. Ejemplo de delito fiscal en grado de tentativa bajo la modalidad de obtención indebida de devoluciones, la SAP Barcelona, 113/2018, de 11 de febrero de 2018.

⁶⁵⁵ Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.72.

⁶⁵⁶ Algunas resoluciones, ante la imposibilidad de castigar los hechos como tentativa de delito fiscal, bajo la consideración de la cuantía como condición de punibilidad, optan por la calificación de tentativa de estafa. Vid. Así, la STS 751/2017, de 23 de noviembre de 2017 resuelve en casación sentencia de la AP Madrid en la que se condenaba por estafa en grado de tentativa al no haber llegado a la cuota defraudada del delito fiscal, la cual la calificaba la sentencia de condición objetiva de punibilidad.

⁶⁵⁷ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.223.

admiten formas imperfectas de ejecución⁶⁵⁸, algo no obstante, criticado desde posiciones doctrinales⁶⁵⁹.

⁶⁵⁸ STS 89/2019, de 19 de febrero de 2019, en la que se condenaba por Delito contra la Hacienda Pública en la modalidad de "obtención indebida de devoluciones", en grado de tentativa, a pesar de entender que la cuantía de 120.000 euros constituye una condición objetiva de punibilidad, al señalar que se produce la consumación en el momento que se causa un perjuicio concreto para la Hacienda Pública, algo que no sucedió en este caso al haber detectado la Agencia Tributaria, el fraude.

⁶⁵⁹ *Cfr.* REMÓN PEÑALVER, en *Jornadas de especialistas en delincuencia económica*, 2017, p.21, entiende que este tipo de resoluciones no resultan muy congruentes con la naturaleza concedidas a la cuota defraudada como condición objetiva de punibilidad.

CAPÍTULO X

EL ERROR Y

LA IGNORANCIA DELIBERADA

EN EL DELITO FISCAL

1. EL ERROR EN DERECHO PENAL

1.1. Origen, definición y requisitos

La figura del error penal se encuentra regulada actualmente en el artículo 14 CP⁶⁶⁰:

Artículo 14 CP:

1. “El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.

2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.

3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados.”

Una primera aproximación a ambas clases de error puede ser la siguiente: actúa con error de tipo quien no es consciente de lo que hace, esto es, quien desconoce alguno o algunos elementos del tipo penal que está realizando. De otro lado actúa con

⁶⁶⁰ El art. 14.1 CP regula el error de tipo, y el art. 14.2 CP el error de tipo sobre determinados elementos accidentales, siendo el art. 14.3 la referencia al error de prohibición *Vid.* QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.465.

error de prohibición quien sí es consciente de lo que hace, pero desconoce que está prohibido⁶⁶¹.

El origen remoto de la actual regulación del error no es otro que las figuras clásicas de "error de hecho"⁶⁶² y "error de Derecho"⁶⁶³. Su antecesor más recientemente, es la regulación que se establecía en la *Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal*.

Esta última, fue la primera referencia concreta en nuestro Derecho Penal sobre el concepto de error penal,⁶⁶⁴ pues previo a la misma no existía alusión legal explícita. Era la doctrina quien admitía la figura del error aunque discrepaba respecto al tratamiento que debía tener el mismo⁶⁶⁵.

En cuanto a los efectos del error, regulado en el artículo 14 CP, hay que recordar que dependiendo de si es de tipo o es de prohibición tendrán consecuencias distintas. Así, en ambos casos de error, si es invencible, se excluirá la responsabilidad criminal. No habrá delito. Sin embargo, si el error es vencible los efectos varían, pues mientras que en el error de tipo se castigará la infracción como imprudente, en el error de prohibición se aplicará la pena inferior en uno o dos grados.

⁶⁶¹ Cfr. RAMOS TAPIA, M.I. en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG, 2004*, p.510. Misma interpretación por parte de BERTRAN GIRÓN, F. en ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.178 citando a SAINZ CANTERO en SAINZ CANTERO, J.A. (1990): *Lecciones de Derecho Penal*, Bosch, 3º ed, Barcelona, pp.699-700.

⁶⁶² Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Lecciones de Derecho Penal, PG, 1999*, p.199. Como indica, antiguamente se hablaba de error de hecho o sobre los hechos, ya que no se captaba que en los tipos penales había además de elementos de hecho, elementos normativos y jurídicos.

⁶⁶³ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG, 2010*, p.269. La razón según este autor se basa en que el *tipo* puede contener tanto elementos de hecho como de Derecho (elementos normativos jurídicos), y el error sobre los mismos merece el mismo tratamiento con independencia de si son de hecho o de Derecho. DIAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, p.145 indica que la sustitución de error de hecho y de derecho por error de tipo y de prohibición no se realizó por equivalencia entre ambos si no por la aparente deficiencia de la distinción entre error de hecho y error de Derecho.

⁶⁶⁴ Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal. Artículo 6. bis, a): "*El error invencible sobre un elemento esencial integrante de la infracción penal o que agrave la pena, excluye la responsabilidad criminal o la agravación en su caso. Si el error a que se refiere el párrafo anterior fuere vencible, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, la infracción será castigada, en su caso, como culposa. La creencia errónea e invencible de estar obrando lícitamente excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuere vencible se observará lo dispuesto en el artículo 66.*"

⁶⁶⁵ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG, 2000* p.313. Como señala este autor, antes de 1983, el Código Penal español no contenía ningún precepto relativo al error, a pesar de lo cual la doctrina admitía su relevancia, aunque discrepaba respecto a su tratamiento, pues la doctrina mayoritaria entendía un tratamiento unitario del error de tipo y de prohibición, lo que cambió tras la reforma de 1983 en la que el legislador optó por un sistema dualista que diferencia claramente uno y otro tipo de error.

No obstante a lo anterior habría que hacer un inciso, pues como es sabido, el error de tipo vencible se castigará como imprudente siempre que exista previsión expresa de dicha figura delictiva, al contar nuestro Código Penal con un sistema de *numerus clausus* de acuerdo con el art. 12 CP. En el caso de que no exista tipo imprudente, la infracción será atípica, salvo que se den los presupuestos objetivos y subjetivos de otro tipo penal⁶⁶⁶.

Por tanto, la existencia de un error de tipo o de un error de prohibición no tiene como consecuencia necesaria que no haya delito ni que se exonere totalmente de responsabilidad penal a su autor, pues eso dependerá de la clase de error y del grado de vencibilidad⁶⁶⁷. El fundamento de todo anterior se basa en que la naturaleza y ubicación de ambos errores no es la misma⁶⁶⁸. Así mientras el error de tipo afecta a la tipicidad⁶⁶⁹, el error de prohibición influye en la culpabilidad⁶⁷⁰.

Es interesante hacer una referencia en este punto a la relación del dolo con el error. En el caso del error de tipo, el error excluye el dolo. Es decir, en este caso el sujeto desconoce algún elemento del tipo. Sin embargo, el error de prohibición no suprime ni elimina el dolo⁶⁷¹, pues esta clase de error se sitúa en el escalón de la

⁶⁶⁶ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Lecciones de Derecho Penal, PG*, 1999, p.200 señala que por ese motivo el precepto establece la salvedad de "en su caso". Mismo criterio PEREZ ALONSO, *El error sobre las circunstancias del delito*, 2013, p.30. Por ello, ha sido llamado error "imprudente" en el caso del error de tipo vencible y error "no imprudente" en el caso de error de tipo invencible, *Vid.* en este sentido, MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.270.

⁶⁶⁷ Ciertamente es que en el ámbito del delito fiscal, el error de prohibición vencible es el único que mantendrá que exista responsabilidad penal, pues cualquier otro error conllevará la inexistencia de delito, ya sea por desaparición de responsabilidad criminal -invencible de tipo o invencible de prohibición- o por atipicidad -vencible de tipo al carecer nuestro CP de delito fiscal imprudente-.

⁶⁶⁸ Así se ha manifestado a este respecto el Tribunal Supremo en múltiples resoluciones, entre otras en Sentencia núm. 123/2001, de 5 febrero, donde señala que el "el error en el tipo, como problema de tipicidad porque afecta a algún elemento esencial de la infracción, o el error de prohibición, como problema de culpabilidad por la creencia errónea de obrar lícitamente, son estados de la mente que directamente afectan a la responsabilidad criminal en distinta medida según que la motivación de la errónea creencia sea vencible o invencible". Dicha ubicación ya se realizaba antes del CP de 1995 por la doctrina. Así, PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.150.

⁶⁶⁹ El error sobre cualquier otro elemento pertenece a otras categorías distintas (*error sobre los presupuestos de las causas de justificación, error sobre la antijuricidad, culpabilidad o penalidad*) carece de relevancia a efectos de tipicidad. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2000, p.313.

⁶⁷⁰ Cfr. SAIZ DIAZ, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.125, citando numerosa jurisprudencia sobre ubicación sistemática de ambas clases de error.

⁶⁷¹ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.92. Así también en DIAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, p.142.

culpabilidad, donde se encuentra la exigencia de conocer que la acción es ilícita, contraria a Derecho.

La base que sustenta el error penal es por tanto, la exigencia que el sujeto tenga desconocimiento, creencia errónea o ignorancia. Pero, ¿cualquier desconocimiento producirá un error penalmente relevante con las consecuencias que eso conlleva?

La respuesta a lo anterior deber ser negativa. Así, si acudimos a los requisitos de un error penalmente relevante diremos que lo que se requiere, en principio, es que tenga cierta firmeza y solidez,⁶⁷² rechazándose los casos en los que haya una mera duda sobre un elemento. Así, cuando el desconocimiento alegado sea dudoso, inconsistente, o frágil, y por tanto, no se sustente la existencia de error, estaríamos probablemente ante dolo eventual⁶⁷³.

Finalmente añadir, que en el delito objeto de este trabajo y en el Derecho Penal económico en general, la jurisprudencia impone unas circunstancias muy rigurosas para la aplicación de cualquier categoría de error. Por ello, si bien son escasas las resoluciones judiciales que entienden aplicable un error relevante en el delito fiscal,⁶⁷⁴ son muchos los casos en los que se alega por parte de las defensas.

⁶⁷² De manera similar lo argumenta FERRÉ OLIVÉ en, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.269 cuando determina que los supuestos de *errores crasos o burdos* son irrelevantes a efectos penales.

⁶⁷³ Así exponemos la STS 123/2001, de 5 de febrero de 2001: "*En este sentido error o creencia errónea equivale a desconocimiento o conocimiento equivocado, pero en todo caso firme, y por ello si hay duda sobre un elemento esencial integrante de la infracción penal, no se puede hablar de error en el tipo sino de dolo eventual*". Sobre la prueba del dolo eventual o del error de tipo sobre la edad de la víctima, cuestionando el criterio jurisprudencial que acude a la duda para afirmar la existencia de dolo eventual, vid. PÉREZ ALONSO, "La prueba del dolo (eventual) y del error de tipo sobre la edad de la víctima en la jurisprudencia", *Cuadernos de Política Criminal*, 2019.

⁶⁷⁴ Lejos queda la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 1904 en la que se analizaban unos hechos consistentes en establecer en Navarra -donde se gozaba de cierta autonomía en materia de impuestos en virtud de la Ley Foral- la producción de café mezclado. En el momento de realizar envíos de dicho producto a distintos puntos del país, los después acusados consultaron a una pareja de carabineros de la estación de ferrocarril si debían completar alguna otra formalidad, quienes les informaron que no debía de realizar ningún trámite. Sin embargo, legalmente debían pagar una peseta por kilo. La Audiencia de Pamplona absolvió a los dos acusados y el TS confirmó la sentencia, *eximiendo de responsabilidad penal, aunque no administrativa*. Se entendió en la misma, que los procesados, al ejecutar los actos objeto de imputación, lo hicieron en la *creencia de que no había que pagar impuesto alguno*. Sentencia citada por SERRANO GÓMEZ en SERRANO GÓMEZ, *Fraude tributario*, 1977, p.84.

1.2. Error de tipo. Aspectos generales

Como decíamos en otro punto de este trabajo, los delitos dolosos exigen que el sujeto tenga conocimiento y voluntad,⁶⁷⁵ o simplemente conocimiento,⁶⁷⁶ de realizar los elementos del tipo objetivo. Por tanto, el sujeto deberá saber que está realizando la situación prevista en el tipo de injusto, y conocer la peligrosidad de su acción⁶⁷⁷.

Pero puede ocurrir, precisamente lo contrario. Puede suceder que el sujeto desconozca alguno o algunos de los elementos del tipo penal⁶⁷⁸. Estos pueden ser elementos descriptivos o elementos normativos,⁶⁷⁹ y el error puede producirse, bien por ignorancia o desconocimiento de la realidad, o bien, por creencia errónea o falsa representación de la misma⁶⁸⁰.

Como referíamos anteriormente, el error de tipo ha sido definido como el reverso del dolo,⁶⁸¹ pues si este significa “conocimiento”, aquel -el error-, surge por lo contrario.

La necesidad de la figura del error de tipo en Derecho Penal se basa en no poder exigir responsabilidad penal por un delito doloso a quien desconoce que está realizando los elementos configuradores del tipo objetivo. En este caso resulta

⁶⁷⁵ Cfr. MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, parte general*. Tirant lo blanch. 9ª ed., 2015, p.283

⁶⁷⁶ Cfr. *Teoría cognitiva del dolo* en BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de derecho Penal*, PG, 1997, p.225. "El dolo se caracteriza básicamente por el conocimiento de los elementos del tipo objetivo, es decir, de los elementos que caracterizan la acción como generadora de un peligro jurídicamente desaprobado que afecta de manera concreta un determinado objeto protegido". Igualmente PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, pp.490,491.

⁶⁷⁷ Cfr. CEREZO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, II, 2001, p.131. Peligrosidad desde un punto de vista *ex ante*. De lo contrario el dolo queda excluido por un error que impida al autor conocer el peligro concreto de realización del resultado. BACIGALUPO ZAPATER, E (1997): *Principios de Derecho Penal, parte general*, ediciones Akal, 5ª ed, p.232.

⁶⁷⁸ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.268, Díez RIPOLLÉS, *Derecho Penal Español*, PG, 2016, p.190.

⁶⁷⁹ Cuando el autor desconoce la concurrencia o realización de alguno o de todos los elementos del tipo de injusto-tanto se trate de elementos descriptivos como normativos- nos encontramos ante lo que se llama error de tipo. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 1999, p.199.

⁶⁸⁰ Cfr. PÉREZ ALONSO, *El error sobre las circunstancias del delito*, 2013, p.19 citando entre otros a DIAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008,p.140.

⁶⁸¹ Cfr. RAMOS TAPIA, I. en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.510. "El error de tipo excluye el dolo, del que es su reverso: la afirmación de que existe error de tipo es, en su contenido, idéntica a la de que no existe dolo".

evidente que faltaría el elemento cognitivo del dolo por lo que se deja abierta la puerta a su imputación imprudente en caso de ser vencible.

Por tanto, si el error es vencible se mantendrá la responsabilidad por imprudencia,⁶⁸² y si es invencible se excluirá la responsabilidad criminal.

En cuanto a las llamadas condiciones objetivas de punibilidad no deben ser abarcadas por el dolo⁶⁸³. Son elementos de la punibilidad. Por ello, el desconocimiento de las mismas por parte del autor no constituye error de tipo. Esta circunstancia tiene gran relevancia en el delito de defraudación fiscal, ya que, si se otorga a la cuantía defraudada la calificación de condición objetiva de punibilidad, cualquier error o desconocimiento sobre aquella no conllevará la aparición de error de tipo⁶⁸⁴, tal y como se ha expuesto en el capítulo anterior.

1.3. Error de prohibición. Aspectos generales

En el error de prohibición el sujeto sabe perfectamente lo que hace materialmente, pero desconoce bien que su acción es ilícita,⁶⁸⁵ bien que está prohibida,⁶⁸⁶ o ni si quiera se plantea la ilicitud de su hecho⁶⁸⁷.

En cuanto a sus clases, el error de prohibición puede ser directo⁶⁸⁸ -error sobre la existencia de una norma prohibitiva-, o indirecto o sobre las causas de justificación,⁶⁸⁹ es decir, sobre la existencia, límites o presupuestos de una causa de justificación que autorice la acción. En ambos el autor cree que actúa lícitamente, pero mientras que en el directo, el error se centra en la propia norma prohibitiva, en el

⁶⁸² Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, p.232. CEREZO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, II, 2001, p.133.

⁶⁸³ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.269.

⁶⁸⁴ Vid. capítulo IX, apartado 5.

⁶⁸⁵ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 1999, p.200.

⁶⁸⁶ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.268.

⁶⁸⁷ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2000, p.441.

⁶⁸⁸ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.608-609.

⁶⁸⁹ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2000, p.441.

indirecto el error recae sobre una causa de justificación que pudiera amparar su comportamiento⁶⁹⁰.

En el delito fiscal y en otros tipos penales que poseen elementos normativos, la conciencia de la propia antijuricidad de la conducta y de la exacta catalogación técnico-jurídica de la misma, se restringe sólo a una parte de los destinatarios de las normas, esto es, los expertos en esa materia⁶⁹¹.

Sin embargo, en ese sentido existe unanimidad en señalar, que el conocimiento exigible al autor es el propio del profano. Así no será necesario conocer todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud⁶⁹². Por ello, la jurisprudencia del TS no ha admitido error de prohibición en aquellos casos en los que la ilicitud del acto sea evidente o se represente como altamente probable⁶⁹³.

⁶⁹⁰ Cfr. BERTRÁN GIRÓN, F. en ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.178, p.178.

⁶⁹¹ En el caso del delito fiscal el significado exacto y la catalogación jurídica de esos elementos normativos, y por tanto, la conciencia precisa de la ilicitud de la conducta, quedaría restringido a especialistas en Derecho Tributario.

⁶⁹² STS 539/2003, de 30 de abril de 2003, por Delito contra la Hacienda Pública. "*...no puede servir de base para suponer un error de prohibición en el acusado porque el conocimiento que es exigible al profano, en relación con la normativa fiscal que infringe, no es el que abarca todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud*".

⁶⁹³ STS 123/2001, de 5 de febrero de 2001.

Como resumen a los requisitos exigidos para la aplicación del error de prohibición, encontramos la STS de 12 de diciembre de 1991,⁶⁹⁴ donde se indica:

1.º) Su estudio y aplicación al supuesto concreto obliga al respeto del hecho probado asumido por la instancia; 2.º) Para excluir el error no se precisa que el agente tenga seguridad respecto a su proceder antijurídico, pues basta con que tenga conciencia de una alta probabilidad de antijuridicidad; 3.º) En todo caso debe ser probado por quien lo alegare si se pretende la exculpación; 4.º) Para llegar a esta exculpación, habrán de tenerse en cuenta los condicionantes psicológicos y culturales del agente, de un lado, mas también las posibilidades de recibir instrucción y asesoramiento o acudir a medios que permitan conocer la trascendencia jurídica de la acción, de otro; y 5.º) Su invocación no es permisible en aquellas infracciones cuya ilicitud sea notoriamente evidente y de comprensión generalizada.

Aplicado al delito fiscal nuestra jurisprudencia suele analizar las circunstancias personales del autor en orden a establecer el grado de conocimiento exigible⁶⁹⁵. Así,

⁶⁹⁴ Rec. 4874/1988. En procedimientos por delito fiscal encontramos la SAP Granada 534/2004, de 13 de septiembre de 2004, donde tras la alegación por la defensa de un supuesto error de prohibición, la Sala argumenta que: "Los razonamientos realizados por el Juez a quo considerando que el acusado, persona que ejerce el cargo de... de la entidad Construcciones Sierra Nevada, SL, necesariamente era consciente de sus obligaciones tributarias, no solamente por su condición de profesional en la construcción y servicios con la Administración, sino porque son conocimientos de carácter general para cualquier persona incluso con una formación mínima". SAP Madrid 321/2006, de 25 de julio de 2006: La condición de persona lega en materia tributaria que introduce Luis Pedro viene a plantear la existencia de un error de prohibición, aún sin mencionarlo expresamente, pues no otro alcance puede derivarse de la estimación de que no era consciente del carácter delictivo de los hechos por razón de dicha ignorancia, concluyendo que no concurre el elemento subjetivo del tipo. Pero la jurisprudencia excluye la posibilidad del error mencionado cuando se tiene conciencia de una alta probabilidad de antijuridicidad, por cuya razón, su invocación no es aceptable en aquellas infracciones cuya ilicitud sea notoriamente evidente (Sentencias de 12 de marzo de 1992, 4 de octubre de 1995, 15 de abril y 11 de octubre de 1996, 6 de octubre de 1999 y 6 de febrero de 2006), como ocurre en este supuesto, en cuanto cualquier persona de una cultura media conoce y comprende la necesidad de cumplir las obligaciones tributarias derivadas de la operación mercantil realizada, conocimiento predicable con mayor razón a la vista de la profesión que ejerce el recurrente. También en este sentido encontramos la SAP Córdoba 328/2017, de 17 de julio de 2017, la cual realiza un recorrido sobre el concepto del error de prohibición en causa por delito fiscal: "En este precepto penal se describe el comúnmente conocido en la doctrina y jurisprudencia como error de prohibición, o la equivocación por ignorancia de una persona de que la conducta por ella ejecutada sea constitutiva de infracción criminal. Se trata, como recuerda la sentencia de nuestro STS 03/04/2012 del reverso de la conciencia de la antijuridicidad como un elemento constitutivo de la culpabilidad que exige que el autor de la infracción penal concreta, desde la esfera de lo profano, actúe en la creencia de estar obrando lícitamente."

⁶⁹⁵ Así en STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017, donde precisa el TS que "partiendo de la premisa no cuestionada de una formación cívico social elemental en el sujeto pasivo éste conoce que debe tributar a Hacienda por sus ingresos. Tanto más si éstos resultan de las cuantías que la documentación revela, incluso solamente los limitados a los obtenidos por los derechos de imagen". Similar criterio establece, entre otras, la SAP León 96/2007, de 7 de octubre de 2009: "para excluir el error resulta suficiente con que pueda racionalmente inferirse que el agente tenía conciencia de una alta probabilidad de ilicitud en su conducta. En el caso ahora examinado la Juzgadora de instancia deduce razonadamente dicha conciencia de ilicitud de significativos indicios que detalla en el fundamento jurídico antes mencionado y que deben primar sobre las alegaciones de parte, cuando no se pone en cuestión careciera de estudios primarios, es de nacionalidad española, conoce el idioma y las obligaciones básicas tributarias en relación con el pago de impuestos, desenvolviéndose con normalidad en el tráfico jurídico-mercantil, de forma que no puede pasarle inadvertido el cumplimiento de obligaciones fiscales y de pago de impuestos; sin olvidar que siempre pudo acudir a un asesoramiento sobre la materia; en suma, descartando totalmente la estimación de error de prohibición como se hace en la sentencia". Igual criterio en SAP Pontevedra 136/2001, de 17 de diciembre de 2001: "el acusado fue administrador de varias empresas como ABRAZZO Internacional, S.A.,

como introducción, diremos que se requiere que el sujeto conozca las obligaciones tributarias básicas sobre el pago de impuestos.

Por todo lo anterior, podemos adelantar que el error de prohibición tendrá poco recorrido en el delito fiscal⁶⁹⁶.

1.4. Graduación del error: vencible e invencible

Como adelantábamos al inicio del capítulo, el Código Penal determina unas consecuencias dependiendo de la clase de error y del carácter vencible o invencible del mismo.⁶⁹⁷

1.4.1. Graduación en el error de tipo; vencibilidad e invencibilidad

Así, se calificará como error de tipo *invencible* aquel que no hubiera conseguido evitarlo ni una persona cuidadosa o diligente⁶⁹⁸. En estos casos, aun actuando con la diligencia debida, el agente no hubiera podido salir del error al no

Modas Galicia, S.L., Modas Club, Pedro Braun, S.L., Modas Leyenda, S.L., Golf de Vigo, S.L. por lo que no puede alegar con éxito este punto, por falta de total credibilidad: que tenga ignorancia jurídica de comportamiento de satisfacer tributos. Y como enseñó el Tribunal Supremo, no es posible invocar el error de prohibición en las infracciones de carácter elocuentemente opuestas al derecho, cuya ilicitud resulta evidente para cualquier persona sin conocimientos jurídicos (S. de 10 de julio de 2001)."

⁶⁹⁶ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.161. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.93. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.309: "...como es opinión difundida, aquel -añadimos, el error de prohibición-, está llamado a tener una práctica aplicación muy escasa, por cuanto que es difícil negar el conocimiento de la antijuricidad de la actuación alegando el desconocimiento de las normas que establecen el presupuesto de la conducta sobre todo en un sistema social como el nuestro en el que la propaganda de concienciación del contribuyente es constante."

⁶⁹⁷ Cfr. MARTÍNEZ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.372. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.293. Dicha terminología es similar a los conceptos de evitable o inevitable.

⁶⁹⁸ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Curso de Derecho Penal*, PG, 2011, p.264. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.292. *El error invencible, es decir aquel que el autor no hubiera podido superar ni aun empleando una gran diligencia.*

tener ni conciencia ni posibilidades de saber que estaba ejecutando la conducta típica⁶⁹⁹.

En este caso no existe conexión personal entre el hecho y su autor, sino un desconocimiento actual y total. Se trataría, en definitiva, de un hecho objetivo no imputable subjetivamente a ninguna persona, al no haber mediado dolo ni imprudencia⁷⁰⁰. Por tanto, dicha conducta resultaría atípica⁷⁰¹.

Sin embargo, en el error de tipo *vencible*⁷⁰² hay una ignorancia parcial del aspecto objetivo del tipo, el cual se hubiera podido evitar aplicando normas elementales de diligencia y cuidado⁷⁰³. Es decir, el autor no sabía que realizaba la conducta típica, pero podía y debía haberlo sabido si hubiera actuado con el cuidado necesario⁷⁰⁴. Así en este caso, observando dicho celo exigido, el sujeto habría podido conocer correctamente las circunstancias ignoradas o falsamente representadas⁷⁰⁵.

La determinación de ese deber de cuidado no será medido con parámetros objetivos sino en base a la capacidad individual,⁷⁰⁶ y a las circunstancias concretas de la acción.

⁶⁹⁹ Cfr. MAQUEDA ABREU, *Parte General, Teoría y Práctica*, 2017, p.157. RAMOS TAPIA, en, ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.515. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.93.

⁷⁰⁰ Cfr. PEREZ ALONSO, *El error sobre las circunstancias del delito*, 2013, p.29.

⁷⁰¹ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.269.

⁷⁰² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa, PG*, 2011, p.371. Interesante reflexión hace MARTINEZ BUJAN en base a la denominada "teoría significativa de la acción" al distinguir el error sobre el tipo *objetivamente* invencible del error objetivamente vencible en el que podrá existir el error subjetivamente invencible y el error *subjetivamente* vencible, siendo este último supuesto el único en el que podrá existir imprudencia.

⁷⁰³ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Curso de Derecho Penal, PG*, 2011, p.265. PEREZ ALONSO, *El error sobre las circunstancias del delito*, 2013, p.29.

⁷⁰⁴ Cfr. RAMOS TAPIA, en, ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.515.

⁷⁰⁵ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal, PG*, 1997, p.240.

⁷⁰⁶ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal, PG*, 1997, p.240, siguiendo el art. 14.1, segundo párrafo, "Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente". Según BACIGALUPO, se produce un significativo apoyo de la Ley a que en el delito culposo se exija un *deber individual de cuidado* por oposición a un *deber objetivo de cuidado*.

1.4.2. Graduación en el error de prohibición

En lo referente al error de prohibición, la vencibilidad o invencibilidad se deberá determinar analizando si el autor tuvo razones para conocer o suponer la antijuricidad de la conducta, si pudo detectar indicios de la misma, y si tuvo a su disposición la probabilidad de aclarar la situación jurídica⁷⁰⁷.

En relación a esto último, hay que añadir que las resoluciones judiciales se consideran portadoras de gran importancia como fuente de información en el sentido de que si el sujeto, ha actuado en alguno de los sentidos admitidos por la jurisprudencia, su error será por lo general, considerado inevitable⁷⁰⁸.

2. EL ERROR EN EL DERECHO PENAL ECONÓMICO

2.1. Obstáculos que encuentra el error en el Derecho Penal económico

En los delitos de naturaleza económica la figura del error plantea una de las cuestiones de mayor interés, pues existen varias causas que dificultan su aparición en esta especialidad del Derecho Penal⁷⁰⁹.

⁷⁰⁷ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, p.318-321. Señala BACIGALUPO en este sentido que si el autor tuvo razones para pensar en la antijuricidad, tendrá que cerciorarse respecto al significado jurídico de su conducta, lo cual podría realizarse a su vez, mediante la *autoreflexión* y la *información por parte de una fuente confiable*. En ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.623, citando a BAJO FERNANDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho Penal Económico*, 2001, p.185 y ss. se exponen otras teorías sobre la invencibilidad del error de prohibición. Siguiendo la "regla interpretativa", los casos de que el conocimiento de la prohibición no pueda derivarse de las reglas ético-sociales que rigen el comportamiento en la Comunidad, el error de prohibición sería invencible.

⁷⁰⁸ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, p.322. Indica en ese sentido el referido autor que a pesar de que existiera jurisprudencia contradictoria en ese aspecto si los propios jueces y Tribunales no han podido establecer una solución pacífica no se le puede exigir al sujeto encontrarla.

⁷⁰⁹ Situación referida desde hace décadas por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito de defraudación tributaria*, RP, 1998, p.62. Más recientemente, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.373.

El primer inconveniente viene determinado por la escasa incriminación imprudente en este ámbito del Derecho, lo que conllevará que el error vencible de tipo suponga normalmente la impunidad⁷¹⁰.

Además, el Derecho Penal económico posee, en este tipo de delitos, distintas técnicas de remisiones normativas al Derecho Tributario⁷¹¹. Estas remisiones influirán en el potencial conocimiento que se exigirá respecto de aquellos elementos, y condicionará cuándo puede existir un error penalmente relevante⁷¹².

Así, el conocer y comprender esos elementos extrapenales no será algo sencillo para el contribuyente medio, por lo que este podría actuar mediante ignorancia o error⁷¹³. En el delito fiscal, encontramos algunos ejemplos en este sentido, como los conceptos de "tributo" o "beneficio fiscal", cuya interpretación sólo es posible fuera del Derecho Penal⁷¹⁴.

Se ha advertido por la doctrina a este respecto, que este tipo de remisiones, típicas del Derecho Penal económico, pueden producir una hipertrofia normativa que conllevaría un estado de alerta jurídica a los destinatarios de las normas penales. Así, no sólo existen gran cantidad de normas aplicables a una conducta penal provenientes de distintos sectores del Derecho, sino que también se produce -en el caso del delito

⁷¹⁰ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.292.

⁷¹¹ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal*, pp.437-438 califica el delito fiscal como ley penal en blanco. Así lo entiende también la STS 508/2015, de 27 de julio de 2015, conocida como Caso Malaya: "*La jurisprudencia de la Sala de Casación, invocada por el recurrido en su escrito de impugnación del recurso, tampoco ha admitido lo que se pretende. La sentencia 445/2010, de 13 de mayo, ratifica la doctrina precedente, citando expresamente la 539/2003, recogida también por la 751/2003, en su fundamento jurídico décimo 1. insiste El artículo 349 del Código Penal derogado (hoy 305) es una norma penal en blanco que debe ser complementada con las correspondientes normas fiscales conducentes a la determinación de cada cuota tributaria.*" FAKHOURI GÓMEZ, "El tratamiento del error sobre el delito fiscal", *La Ley Penal*, 2011, p.8. La autora cataloga al delito fiscal como una *norma penal* que introduce una *remisión normativa*. Así lo entiende BAJO FERNÁNDEZ en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, pp.131-132, para quien el contenido de la *normativa que complementa* el comportamiento punible pertenece al *tipo de injusto*.

⁷¹² Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.302. Incluso añade este autor, en el delito de defraudación tributaria, no hay sólo *elementos normativos*, sino *presupuestos de la conducta típica* que dificulta la labor de subsunción de los hechos en la norma penal, como es el caso de la "*relación jurídica tributaria*". MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.374 quien aporta la *especial condición del Derecho Penal económico* respecto de la figura del *error* dada la existencia de *elementos normativos jurídicos y normas penales en blanco*.

⁷¹³ RUIZ VADILLO, E. en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias*, 1988, p.83.

⁷¹⁴ Cfr. SAIZ DIAZ, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.126.

fiscal-, una modificación constante de las aquellos preceptos tributarios, que hace que no sea sencillo saber ni siquiera, la vigencia temporal de los mismos⁷¹⁵.

2.2. Error y elementos normativos

Acudiendo a la teoría general encontramos que el dolo exige que el sujeto tenga al menos conocimiento de realizar los elementos del tipo objetivo⁷¹⁶. En este sentido el error equivale a la ignorancia o desconocimiento de los mismos, por lo que surge la problemática de aplicar esta teoría a aquellas normas jurídicas que por su complejidad pueden no ser conocidas por la generalidad de sujetos.

Para relajar tal exigencia y evitar que surja el error en la mayoría de individuos respecto a los elementos normativos que posee el propio Código Penal, se decanta la teoría por exigir, únicamente, que los conocimientos sean comprendidos de forma paralela a la esfera del *lego*⁷¹⁷.

Y así se llega al error de subsunción, el cual se produce cuando el sujeto no alcanza a conocer el significado normativo del elemento. Pero dicha circunstancia no será exigida como técnico, sino como lego o profano en la materia, y por tanto, aquella equivocación sobre el alcance técnico-jurídico será irrelevante a efectos de error de tipo⁷¹⁸.

⁷¹⁵ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, pp. 151, 152, SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.481. A esta modificación permanente se ha referido la jurisprudencia del TS en reiteradas sentencias sobre delito fiscal, como por ejemplo en la STS 952/2006, de 06/10/2006: "En definitiva, si partimos de que el delito fiscal, como precepto en blanco, debe integrarse con preceptos administrativos, harto cambiantes, es lógico que el legislador excluya de forma indirecta la consideración conjunta de los diversos delitos fiscales, si cada ejercicio tributario puede estar sometido en su reglamentación a condicionamientos en alguna medida dispares, lo que le privaría de la homogeneidad del dolo, que prácticamente se renovarían en cada año fiscal."

⁷¹⁶ En este caso teoría cognitiva del dolo.

⁷¹⁷ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.610, donde se añade que si bien en error de tipo, el error de subsunción será irrelevante, puesto que los elementos normativos únicamente deben de ser conocidos con los conocimientos paralelos en la esfera del *lego*, en el error de prohibición no sucede lo mismo, puesto que ahí el error de subsunción será relevante incluso invencible.

⁷¹⁸ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho Penal Económico*, 2005, p.494. SAP ZARAGOZA 08/07/2016 en delito contra Hacienda Pública: "Ello determina que sea penalmente irrelevante el error de subsunción, es decir el error sobre la concreta calificación o valoración jurídica de la conducta realizada"

En este sentido ha sido objeto de un debate profundo determinar si el error sobre los elementos normativos debía de tratarse como error de tipo, o como error de prohibición. Así, o bien se consideraba que el legislador había entendido irrelevante el error sobre los elementos normativos, o bien se decidía aplicar, por analogía, la figura del error de tipo, siendo esta última postura la que según un sector confirmaría el propio art. 14 CP⁷¹⁹.

2.3. Dificultad de distinción entre error de tipo y error de prohibición en el Derecho Penal Económico

Una de las consecuencias de la problemática que expuesta en los puntos anteriores, es, que en el Derecho Penal económico las diferencias entre error de tipo y error de prohibición son muy difíciles de marcar, pues en mayoría de casos ambos conceptos se solapan⁷²⁰.

Con el fin de distinguir ambas clases de error en esta rama del Derecho Penal, se realizan esfuerzos constantes por la doctrina para contribuir a diferenciación.

Así, tal y como aporta QUINTERO⁷²¹, desde MEZGER se viene poniendo de manifiesto por muchos penalistas que la distinción entre ambos tipos de error no es ni mucho menos clara, sobre todo en el caso de los elementos normativos del tipo. En estos, el error de tipo conlleva en el fondo un error de prohibición.

⁷¹⁹ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de derecho Penal*, PG, 1997, p.234-235. Entiende el autor que sería absurdo que el legislador hubiera considerado irrelevante el error sobre los elementos normativos. La solución pasaría según él, en aplicar a estos elementos, por analogía, lo establecido en el error de tipo.

⁷²⁰ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.292, en relación al delito de defraudación tributaria, QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.451. MORILLAS CUEVA, *Sistema de Derecho Penal*, PE, 2016, p.810, citando SAP de Badajoz 17/2008, de 1 de febrero de 2008.

⁷²¹ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.451. MORALES PRATS, "Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria", *RTL*, 1986, p.12.

Por tanto, la diferenciación entre las distintas clases de error en el Derecho Penal económico lleva a la doctrina a un debate previo. ¿El delito fiscal posee elementos normativos o es una norma penal en blanco⁷²²?

Un sector doctrinal entiende que, ya posea elementos normativos o sea una ley penal en blanco, el desconocimiento de ambos será considerado error de tipo⁷²³.

Sin embargo, en el caso de leyes penales en blanco hay otra posible división. Así, si el error es sobre los componentes del supuesto fáctico de la norma complementaria debería catalogarse como error de tipo⁷²⁴, mientras que si es sobre la existencia o alcance de la propia norma complementaria en sí, constituiría error de prohibición⁷²⁵.

Como solución a todo lo anterior, se ha llegado a proponer que, salvo casos muy concretos, el error en el delito fiscal deba de ser tratado como error de tipo⁷²⁶. De esta forma, en la inmensa mayoría de supuestos donde exista desconocimiento -vencible o invencible-, al ser calificado como error de tipo, se producirá la impunidad de la conducta, lo que supone un tratamiento mucho más beneficioso para el autor del hecho⁷²⁷.

⁷²² Cfr. FAKHOURI GÓMEZ, "El tratamiento del error sobre el delito fiscal", *La Ley Penal*, 2011, p.3. Así, en el marco de la *teoría de la culpabilidad*, cada una de dichas "remisiones" condicionan lo que *debe de ser conocido por el autor* para afirmar responsabilidad a título de *dolo*.

⁷²³ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.378.

⁷²⁴ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.610.

⁷²⁵ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.296, citando a MIR PUIG, S. (1976): *Introducción a las bases del Derecho Penal*, Bosch, Barcelona, p.50. Así ejemplifica AYALA lo anterior, de quien cree, *por error*, que le ampara un determinado beneficio fiscal que, de haberse aplicado correctamente, hubiese determinado la liquidación que comportara el ingreso de más de la cantidad establecida en el tipo penal al efectivamente realizado. Si el sujeto entendió la normativa fiscal le proporcionaba esa facultad por *errónea interpretación de su alcance*, debida reputarse que el error recae sobre el carácter de "*indebido*" de aquel disfrute. Si desconocía la *existencia de la norma* del impedía realizar una reducción en la cuota, habría que calificar el *error como de prohibición*. Igual para ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.610.

⁷²⁶ Se refiere MUÑOZ CONDE a supuestos de error en la creencia racional de estado de necesidad justificante o de una norma jurídica que exonere del pago de tributos, los cuales serían tratados como error de prohibición.

⁷²⁷ Por ello, se aporta por algún autor que de aceptar que el desconocimiento de la normativa tributaria fuera considerado error de tipo, se podría plantear la comisión imprudente de este delito para evitar la impunidad. *Vid.* BERTRÁN GIRÓN, F. en ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.180 con cita a GUERRA AZCONA, I. (2004): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, ed. Boe, Madrid, p.174. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.378.

La base de esta teoría es que en estos delitos, el Estado no debe intervenir con la misma fuerza con la que interviene en el marco del Derecho Penal nuclear. Por ello, y en lo que al delito fiscal se refiere, se mantiene por algún autor que debería reservarse el Derecho Penal para aquellos casos de defraudaciones dolosas y con clara intención de engaño u ocultación, dejando los restantes casos más o menos negligentes de incumplimiento para el ámbito de las sanciones administrativas⁷²⁸.

Sin embargo, otras opiniones entienden, que no debe deslegitimarse la vocación del Estado a salvaguardar el cumplimiento a través de la amenaza penal de las obligaciones fiscales⁷²⁹. Pero mantienen, en este sentido, que a pesar de las dificultades de comprensión de estas normas penales "complejas", no debería ampliarse extensivamente la teoría del error respecto al delito fiscal, pues supondría un agravio comparativo con otras figuras delictivas.

3. EL ERROR EN EL DELITO FISCAL

3.1. Dualidad que se produce en el delito fiscal en relación al error

Como decíamos anteriormente, es cierto que son muchos los procedimientos por delito fiscal en los que se alega por el acusado el haber actuado mediante error. Es lógico en este sentido, que como primera tesis de defensa se presente el desconocimiento de las normas ante la evidente complejidad de los preceptos tributarios.

Sin embargo, la realidad es que son escasas las resoluciones de nuestros Tribunales que finalmente llegan a aceptar dicho argumento. Por ello, decimos que

⁷²⁸ Cfr. MUÑOZ CONDE, *El error en Derecho Penal*, 1989, pp.107-108.

⁷²⁹ Cfr. ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1987, p.123. SAIZ DIAZ, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.128. ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.180, donde se argumenta que por razones de *política criminal* asociadas a la tutela del bien jurídico que debe ser protegido en este delito, el *desconocimiento de la normativa tributaria* no debe de ser calificado como error de tipo sino de *prohibición*, pues de lo contrario, se *facilitaría la elusión fiscal*.

entre la teoría del error, y el delito fiscal, existe una dicotomía que pasamos a explicar a continuación⁷³⁰.

De un lado, y como se ha explicado anteriormente, es habitual desconocer lo que es complicado. En este sentido, y dada la dificultad de conocimiento y comprensión de los elementos normativos de carácter tributario que posee el art. 305 CP, podríamos pensar que la figura del error puede surgir en la mayoría de sujetos muy habitualmente.⁷³¹

Sin embargo, hay que precisar que hay una serie de circunstancias que a su vez, obstaculizan o impiden la aplicación del art. 14 CP en el delito fiscal⁷³². Así sucede por ejemplo si atendemos a la magnitud de las operaciones susceptibles de incardinarse en el art. 305 CP,⁷³³ y a la cualidad de los potenciales autores. Muchos de estos últimos, están no sólo preparados económica sino también jurídicamente, y sobre todo, ostentan la posibilidad de contar con infraestructura de asesoramiento y planificación tributaria -profesionales y personas jurídicas con altos ingresos o poseedores de grandes patrimonios-. Por ello, con frecuencia, la aparición del error en este delito se desvanecerá por sí sólo.

⁷³⁰ Puesta de manifiesto en BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.80, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.269.

⁷³¹ Cfr. SAIZ DIAZ, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.126. Así, para BACIGALUPO ZAPATER, "Cuestiones de la autoría y la participación", *Diario La Ley*, nº 8715, 2016, p.3, "en el ámbito del derecho penal fiscal debería ser altamente frecuente la aplicación del art. 14 CP, que excluye la responsabilidad penal por error de tipo o de prohibición, porque las posibilidades de error de un lego en materias jurídicas es muy alta en ámbitos normativos de cierta complejidad... [sin embargo], la falta de sentencias en las que haya sido considerado el problema del error genera la sensación de que al lego en materias jurídicas se le exige más conocimiento del derecho fiscal que a los jueces que lo juzgan."

⁷³² Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, pp.152-153. SAIZ DIAZ, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.128, presume que dada la información que el sujeto tendrá por dichas condiciones, excluye la idea de error, al menos el error sobre el *hecho constitutivo de la infracción penal*. RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho Penal Español PE*, 1983, p.944 reconocía la complejidad de las declaraciones tributarias accesible sólo a personas especializadas, admitiendo igualmente que aun actuando con toda la diligencia exigible, pudiera haber mediado error invencible.

⁷³³ Donde la cuantía de la *cuota defraudada*, el *importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta* o de las *devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda* de ciento veinte mil euros.

3.2. De nuevo ante la dificultad de distinción entre error de tipo y error de prohibición: justificación de su tratamiento común

3.2.1. Importancia y justificación de su tratamiento común

La figura del error tiene una problemática específica en el delito de defraudación tributaria derivada de la imposibilidad de deslindar cuándo estaremos ante un error de tipo, o ante un error de prohibición⁷³⁴.

Así, esta dificultad de diferenciación de ambos observa, sobre todo, en un aspecto concreto: el conocimiento de la obligación tributaria⁷³⁵.

En adelante, consideramos importante realizar en este trabajo un análisis común de ambas clases de error, pues dada la compleja labor de distinción entre ambos, ni la doctrina ni la jurisprudencia han llegado a una solución pacífica al respecto⁷³⁶.

3.2.2. Conceptos aportados por la doctrina que pueden ayudar a su diferenciación

Como se ha reiterado anteriormente sea el delito fiscal una ley penal en blanco o no, es cierto que en él, se integra una compleja y extensa normativa tributaria que no permite diferenciar con precisión entre el desconocimiento de un elemento objetivo del tipo y la ignorancia de la ilicitud de la conducta.

Por ello la doctrina ha acuñado distintos conceptos y teorías para tratar de distinguir ambas nociones.

⁷³⁴ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *Derecho Penal económico*. en CGPJ, p.37.

⁷³⁵ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", *TRD*, 1995, p.78.

⁷³⁶ De acuerdo con BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.74. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.302. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.93, quien entiende que la delimitación en la práctica tiene contornos difusos.

Así, por ejemplo, en una aproximación al problema, se ha aportado por la literatura jurídica la idea de los presupuestos fácticos y de su valoración. De este modo, respecto a los presupuestos fácticos, un error sobre los mismos constituiría error de tipo. Y en cuanto a la valoración de dicho presupuesto, un error sobre la misma daría lugar al error de prohibición. No obstante, tal y como se ha apuntado por algún autor, estamos de acuerdo en que trasladar dichos conceptos al Derecho Penal económico-tributario genera importantes conflictos o disfunciones, pues la distinción entre lo fáctico y lo jurídico será imposible de realizar en la práctica⁷³⁷.

Otro de los argumentos presentados en *pro* de una solución pacífica a este debate, pivota en relación a la función del dolo. De esta forma, en aquellos casos en los que, con la mera lectura del tipo penal la función del dolo no pueda distinguirse del conocimiento de la prohibición, el dolo se identificaría con la conciencia de estar llevando a cabo una conducta injusta. En ese caso, hablaríamos por tanto, de un error de tipo⁷³⁸. El error de prohibición, en ese caso, sería irrelevante, no tendría aplicación.

A colación de lo anterior, se ha introducido otro concepto: los elementos de valoración global⁷³⁹. Éstos son aquellos componentes del tipo cuyo conocimiento presupone la propia conciencia de la antijuricidad. Son por tanto elementos, que además de contener los presupuestos o circunstancias objetivas, contienen ya en sí mismos el juicio de la antijuricidad.

3.3. Tesis mayoritaria del error en el delito fiscal

Sea como fuere, y en términos generales, para la doctrina mayoritaria, el error en el que puede caer el obligado tributario respecto al desconocimiento sobre los

⁷³⁷ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", *TRD*, 1995, p.78.

⁷³⁸ Cfr. FAKHOURI GÓMEZ, "El tratamiento del error sobre el delito fiscal", *La Ley Penal*, 2011, p.9. Ejemplifica la autora lo dicho, en casos como *olvidar el negocio jurídico del que se desprende el deber de tributar, desconocer el deber de tributar, o pensar que sólo afecta a determinadas personas o a beneficios obtenidos en otro período*.

⁷³⁹ Término acuñado por ROXIN, según cita DIAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, pp.113-114. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", *TRD*, 1995, p.78.

elementos normativos de origen tributario será calificado como error de tipo⁷⁴⁰. Se mantiene así el consenso de que el error de prohibición será de muy difícil aparición⁷⁴¹. Se advierte que no será sencilla la distinción de ambos en la práctica⁷⁴².

Existen a nuestro parecer dos razones que explican el escaso ámbito de aplicación del error de prohibición en este delito⁷⁴³.

Primero, porque como ya se ha dicho, hay un sector doctrinal, mayoritario, para el que los elementos normativos de origen tributario, como son el propio concepto de deudor tributario, o la existencia de la deuda tributaria, son elementos del tipo penal. Por tanto, siguiendo esa línea de interpretación, el desconocimiento de estos, conllevará un error de tipo.

⁷⁴⁰ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito de defraudación tributaria*, RP, 1998, p.62, donde ya se aportaba que pese a una opinión inicial que preconizaba su tratamiento como error de prohibición, otro sector doctrinal ya iba entendiendo que su correcto tratamiento debía ser *error de tipo*. Más próximo en el tiempo, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 1996, p.43. El autor entiende que en su mayoría las situaciones que pueden darse son catalogadas como *error de tipo*, sin embargo, acepta que *quien con conocimiento de las circunstancias fácticas que determinan la presencia de una posición de garante considera que no está obligado legalmente a presentar la declaración* no incurre, en cambio, en un error sobre el tipo, sino en un *error sobre la prohibición*. MUÑOZ CONDE, *El error en Derecho Penal*, 1989, p.97-104, quien si bien acepta que dicho error puede ser a la vez *error de tipo y de prohibición*, argumenta calificarlo como *error de tipo* en base a *razones sistemáticas y de política criminal*. De acuerdo con MUÑOZ CONDE, BAJO FERNÁNDEZ/ PEREZ MANZANO/SUAREZ GONZÁLEZ: *Manual de Derecho Penal, PE*, 1993, p.621. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", *TRD*, 1995, p.78. Como hacen constar, la *doctrina mayoritaria*, califica la *obligación de tributar* como *error de tipo*, en cuanto que esta *obligación debe ser conocida para poder hablar de una eventual realización del tipo subjetivo*. No obstante, los elementos de valoración global pueden añadir nuevos elementos a dicha discusión. GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.182. PÉREZ ROYO, F. (2012): *Derecho financiero y tributario, parte general*. Thomson Reuters-Civitas, p.470. GOMEZ RIVERO (coord.), *Nociones Fundamentales de Derecho Penal, PE*, 2010, p.840.

⁷⁴¹ Cfr. RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.103, PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario*, PG, 2012, p 470, el cual entiende que no existirá espacio para el error de prohibición, salvo que se confunda con un *error sobre la punibilidad*, es decir, cuando el sujeto, con conciencia de que su actuación es contraria al ordenamiento jurídico, piensa erróneamente que esa conducta no es sancionable penalmente sino sólo en el ámbito administrativo. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988,p.309: "...como es opinión difundida, aquel -añadimos, el error de prohibición-, está llamado a tener una práctica aplicación muy escasa, por cuanto que es difícil negar el conocimiento de la antijuricidad de la actuación alegando el desconocimiento de las normas que establecen el presupuesto de la conducta sobre todo en un sistema social como el nuestro en el que la propaganda de concienciación del contribuyente es constante."

⁷⁴² Cfr. BOIX REIG, J. en SORIANO SORIANO, (dir): *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, 1996,p.277. ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1987, p.123. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.379.

⁷⁴³ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario*, PG, 2012, p.470 entiende que no existe, en cambio, prácticamente espacio para el error de prohibición, salvo que este se confunda con un error sobre la punibilidad, sin relevancia penal, en el que el autor, con conciencia de que su actuación es contraria al ordenamiento jurídico, piensa erróneamente que esta conducta no es sancionable penalmente, sino sólo en el ámbito administrativo.

Y en segundo lugar, será difícil argumentar que un sujeto que defraude a la Hacienda Pública desconozca la antijuricidad de su acción, esto es, que considere que al eludir el cumplimiento de sus deberes fiscales no está infringiendo ninguna norma jurídica. En relación a esto último debemos precisar al respecto, que no será necesario conocer exactamente si la norma que infringe es penal o tributaria, sino simplemente que infringe una norma del ordenamiento jurídico en su conjunto⁷⁴⁴.

Respecto a esto último, es interesante la STS 539/2003, de 30 de noviembre, en la que la Sala II fundamentaba que:

"... con independencia de que el eufemismo «reducir el coste fiscal» difícilmente puede significar otra cosa, para una persona versada en actividades comerciales, sino eludir en todo o en parte el impuesto derivado de una determinada operación, esta significación se torna evidente cuando el «ahorro fiscal» alcanzado, mediante subterfugios que encubren la verdadera naturaleza de la operación, es superior a los dos mil millones de pesetas. La lógica del razonamiento que llevó al Tribunal de instancia a rechazar la alegación que se reitera en este motivo de impugnación no resulta empañada por los argumentos con que ahora la parte recurrente lo combate".

3.3.1. Algunos supuestos concretos según la doctrina

Como se ha dicho, la inmensa mayoría de los supuestos de error son catalogadas como error de tipo.

Así, el error sobre los elementos que el sujeto debiera conocer, tales como una defraudación a la Hacienda Pública materializada en un perjuicio patrimonial, o la

⁷⁴⁴ Similar razonamiento es el realizado por STS 643/2005, de 19 de mayo de 2005, en la que se argumenta que: "Admite que la operación estaba destinada a desfigurar o maquillar sus obligaciones con Hacienda derivadas de un importante beneficio extra procedente del reparto de dividendos de una sociedad en pleno rendimiento. Reconoce que sabía que la operación tenía esta finalidad pero afirma, a pesar de este reconocimiento, que creía que se trataba de una defraudación o desviación tributaria permitida por la legislación vigente. La simulación de operaciones está contemplada en la legislación tributaria que no santifica ni tolera dichas actividades. El artículo 25 de la Ley General Tributaria considera que la simulación no altera la realidad del negocio subyacente cualquiera que sea la forma con la que se quiere revestir el fraude, acogándose con ello a las previsiones del Código Civil que preconizan la efectividad de la verdadera naturaleza del contrato y que rechazan el fraude de Ley. Es suficiente con ello para estimar que, por razones personales y por razones financieras, está suficientemente aclarado que lo que se pretendía en definitiva era eludir la cuota tributaria, por medio de un trasvase, prácticamente gratuito, de una importante suma de dinero".

posibilidad de necesidad de evitación del resultado mediante la acción debida de declarar, deberán constituir error de tipo⁷⁴⁵.

Igual consideración tienen las variaciones de carácter extrapenal que se introduzcan en la configuración normativa de los tributos, sobre por ejemplo, el periodo impositivo⁷⁴⁶. O, igualmente el carácter "debido" o "indebido" de los beneficios fiscales⁷⁴⁷.

Lo mismo sucede respecto a la omisión de la declaración tributaria en un plazo determinado, no cumpliendo por tanto con exactitud sus deberes fiscales⁷⁴⁸. Ejemplo de ello son los casos de quien no reconoce su deuda fiscal o cree no estar obligado a declarar⁷⁴⁹, por ejemplo, ignorando el deber de tributar por una donación que se recibe⁷⁵⁰. A esto nos referiremos posteriormente.

No sería lo mismo para quien no presenta declaración tributaria a pesar de suponer, erróneamente, que existía un deber de presentar la declaración tributaria. En este caso se produciría un delito putativo impune⁷⁵¹.

⁷⁴⁵ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, 1996, pp.42-43.

⁷⁴⁶ Cfr. POLAINO NAVARRETE, "El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal", *EPcr*, 1986, p.184.

⁷⁴⁷ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ/ PEREZ MANZANO/SUAREZ GONZÁLEZ: *Manual de Derecho Penal, PE*, 1993, p.621. Sin embargo, para RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en *Comentarios a la legislación penal, RDP*, 1983, p.276, y bajo el artículo 319 Ley 50/1977, el adverbio "ilícito" que contenía aquel artículo, *no* operaba como presupuesto fundamentador de la antijuricidad, sino una *característica que se identifica ya con el juicio mismo de la antijuricidad*, por lo que un error sobre el mismo, deberá ser *error de prohibición*.

⁷⁴⁸ Cfr. MORALES PRATS en QUINTERO OLIVARES (dir.), *Comentarios a la parte especial*, 2011, p.1052. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, pp.151-152.

⁷⁴⁹ Cfr. REQUEJO CONDE, en POLAINO NAVARRETE, (dir.) *Lecciones de Derecho Penal, PE, II*, 2011, p.218.

⁷⁵⁰ Cfr. REQUEJO CONDE, en POLAINO NAVARRETE, (dir.) *Lecciones de Derecho Penal, PE, II*, 2011, p.199. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Curso de Derecho Penal, PG*, 2011, pp.264-265.

⁷⁵¹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, 1996, p.43.

3.3.2. *El desconocimiento de la deuda tributaria y de la condición de deudor tributario. Límites del error en el delito fiscal*

¿Qué sucede cuando un sujeto obligado desconoce la deuda tributaria y su condición de deudor tributario? Hablamos de un supuesto concreto en el que alguien, desconozca la obligación de declarar o tributar por un hecho imponible concreto.

Entendiéndolo como parte del tipo,⁷⁵² o ajeno a este,⁷⁵³ lo cierto es que alegar desconocimiento de la obligación de tributar, de contribuir a los gastos públicos, es francamente difícil de sostener⁷⁵⁴.

En primer lugar, porque si bien el dolo exige conocer la obligación de contribuir, este debe ser un conocimiento básico, no riguroso ni técnico⁷⁵⁵. Y en segundo lugar, y dada su plasmación en el artículo 31 CE, se entiende que es una obligación generalizada y normal, publicitada además mediante propagandas de concienciación constantes⁷⁵⁶.

⁷⁵² Cfr. GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.183. REQUEJO CONDE, en POLAINO NAVARRETE, (dir.) *Lecciones de Derecho Penal, PE, II*, 2011, p.218.

⁷⁵³ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, "El nuevo delito fiscal", *APen*, nº 45/4, 1995, p.892.

⁷⁵⁴ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.309.

⁷⁵⁵ GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.182.

⁷⁵⁶ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.309, quien señala que la campaña de "concienciación" al contribuyente es constante. BACIGALUPO ZAPATER, "El nuevo delito fiscal", *APen*, nº 45/4, 1995, p.892 BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho Penal Económico*, 2005, p.485. Así lo hace también, la STS rec. 4874/1988, de 12 de diciembre de 1991, al analizar asunto de error de prohibición, en la que se establece "su invocación no es permisible en aquellas infracciones cuya ilicitud sea notoriamente evidente y de comprensión generalizada".

Esa dificultad de alegar desconocimiento del deber tributario ha sido puesta de manifiesto por el TS en múltiples ocasiones, sobre todo en supuestos de deportistas de élite, artistas, o empresarios, donde dados los elevados ingresos percibidos por estos, el deber de tributar es evidente y manifiesto. Así sucede en STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017, donde en causa por delito fiscal contra un futbolista, el TS argumenta que:

"...no resulta acomodado a lógica admitir que quien percibe importantes ingresos ignore el deber de tributar por ello. Ni se acomoda a lógica que quien constata que no abona nada en absoluto a Hacienda en España como tributo, pese a la elevada percepción de concretos ingresos (los derechos de imagen), no sepa que está defraudando ilícitamente".

En este sentido, traemos la idea que aportaba MUÑOZ CONDE,⁷⁵⁷ para quien la existencia de determinados deberes fiscales constituyen el presupuesto de este delito, debiendo acudir a la Ley General Tributaria para encontrar la obligación de tributar de todo sujeto pasivo. Por ello, tal y como afirma este autor, es posible que dicho elemento, es decir, la conciencia del deber tributario, sea a la vez elemento del tipo y de la antijuricidad⁷⁵⁸. La solución propuesta en este sentido, se postularía de acuerdo al referido autor desde el punto de vista sistemático y de política criminal. Así, desde el enfoque sistemático, no habría que esperar a tratar en el ámbito de la culpabilidad -error de prohibición-, lo que ya puede ser tratado en el ámbito de la tipicidad⁷⁵⁹. Y desde una perspectiva político criminal, la intervención del Derecho Penal en esta materia debe reservarse para aquellos casos de abierta discrepancia y, por lo tanto, de incumplimiento intencional de los deberes tributarios, dejando los

⁷⁵⁷ Cfr. MUÑOZ CONDE, *El error en Derecho Penal*, 1989, p.98.

⁷⁵⁸ Cfr. MUÑOZ CONDE, *El error en Derecho Penal*, 1989, p.107, De acuerdo con él, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", *TRD*, 1995, p.78. Igual SAP de Badajoz 17/2008, de 1 de febrero de 2008: "hay que reconocer también, cual sigue diciendo, que en estos delitos las diferencias entre error de tipo y de prohibición son difíciles de deslindar, pues quien cree erróneamente que no está obligado a pagar (o retener, cual es el caso) no sólo no actúa típicamente, sino que tampoco tiene conciencia de la antijuricidad de su conducta y, por tanto, dicho error debe tratarse como error de tipo, aunque sea de prohibición al mismo tiempo, por razones político-criminales, y, en consecuencia, como error incluíble en el art. 14.1 del CP".

⁷⁵⁹ De acuerdo con dicho razonamiento está BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", *TRD*, 1995, p.78, y en sentido similar FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.476.

otros casos de quebrantamiento más o menos de negligentes para el ámbito de las sanciones administrativas⁷⁶⁰.

De acuerdo con ello, la doctrina mayoritaria entiende, por tanto, que el deber tributario es elemento del tipo, y que por tanto, el desconocimiento de dicha obligación debe de ser solucionado con la figura del error de tipo⁷⁶¹.

3.3.3. Consecuencias de la catalogación de la mayor parte de supuestos como error de tipo

Dada la interpretación extensiva del error de tipo en detrimento del de prohibición en el delito fiscal, hace que este último quede circunscrito a los casos de suposición errónea de actuar bajo el amparo de una causa de justificación,⁷⁶² que a mayor abundamiento, tiene escasa aplicabilidad en el delito de defraudación fiscal⁷⁶³.

Así la primera consecuencia de calificar como error de tipo la inmensa mayoría de los supuestos de error en el delito fiscal, supone que se produzca un trato más beneficioso para el autor del hecho que de haberse calificado como error de prohibición⁷⁶⁴. Y es que, al carecer el delito fiscal de tipo imprudente, se produce una

⁷⁶⁰ Así lo entiende también, GOMEZ RIVERO (coord.), *Nociones Fundamentales de Derecho Penal*, PE, 2010, p.840.

⁷⁶¹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.276. GUERRA AZCONA en, DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.181, REQUEJO CONDE, en POLAINO NAVARRETE, (dir.) *Lecciones de Derecho Penal*, PE, II, 2011, p.218. "Quien no reconoce su deuda fiscal o cree que no estaba obligado a declarar cometerá error de tipo impune". CALLE SAIZ, R., GONZÁLO GONZÁLEZ, L. en COBO DEL ROSAL (Dir.), *Revista de Derecho Público, Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo XVIII, Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, 1997, p.73. De este mismo criterio participa STS 13/2006, de 20 de enero de 2006: "El dolo sólo se excluye por el error (art. 6 bis a) CP/1973 y 14 CP) y en el presente caso el error que excluiría el dolo debería versar sobre el deber fiscal y concretamente sobre la imputación temporal de la renta obtenida."

⁷⁶² Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004. p.623, MUÑOZ CONDE, *El error en Derecho Penal*, 1989, pp.108-109 cuando se refiere el autor a los casos en los que una norma exonere el pago de tributos.

⁷⁶³ Cfr. SERRANO TÁRRAGA, M.D. en SERRANO GÓMEZ, *Curso de Derecho Penal*, PE, 2012, p.406. La autora descarta apreciar las causas de justificación en este delito, así como un estado de necesidad en el impago de impuestos.

⁷⁶⁴ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.378.

restricción de la intervención penal, pues todos estos supuestos llevarán a la impunidad⁷⁶⁵.

Esta última circunstancia ha sido calificado por algunos autores como un grave déficit político-criminal,⁷⁶⁶ lo que ha llevado a un sector minoritario de la doctrina a posicionarse a favor de la incriminación imprudente del delito fiscal. Así, de existir ese tipo penal, actuaría como "tipo de recogida"⁷⁶⁷ de conductas lesivas contra la Hacienda Pública que actualmente no son contempladas por los actuales tipos dolosos,⁷⁶⁸ y se evitarían así las consecuencias descritas sobre la impunidad del error de tipo en este delito.

3.4. Sector doctrinal a favor del error de prohibición en determinados supuestos

Dado el debate existente en la literatura jurídica, hay supuestos que, en opinión minoritaria de determinados autores, deben ser catalogado como error de prohibición.

Uno de los ejemplos clásicos de esta modalidad de error en el delito fiscal son los casos de "delincuentes por convicción o desobediencia civil"⁷⁶⁹.

Otra de las situaciones en las que se podría apreciar error de prohibición es, de acuerdo a este sector doctrinal, cuando el sujeto, conocedor de la normativa reguladora de su deber de contribución al sostenimiento del gasto público -constitucional, tributaria-, desconoce que el incumplimiento de la misma está sancionado

⁷⁶⁵ Cfr. ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1987, p.126 en relación a los delitos económicos en general, donde la *ausencia de tipo imprudente* comporta la *impunidad*, y relega la materia al *mero ilícito administrativo*.

⁷⁶⁶ Cfr. ARROYO ZAPATERO en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias*, 1988, p.186.

⁷⁶⁷ GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.183.

⁷⁶⁸ Cfr. ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1987, p.127.

⁷⁶⁹ Cfr. MUÑOZ CONDE, *El error en Derecho Penal*, 1989, p.103.

penalmente⁷⁷⁰. Igual criterio, de acuerdo a este sector, cuando el sujeto tiene conciencia que no está obligado legalmente a presentar una declaración tributaria⁷⁷¹.

Y lo mismo sucedería, en este caso como error vencible⁷⁷², en los casos de desconocimiento negligente de la obligación de pagar, despreocupación por informarse adecuadamente, etc.

Finalmente hacemos referencia a otras opiniones que entienden que existen casos especialmente complicados, donde se produce por ejemplo asesoramiento por parte de un expertos, economistas o abogados, en los que el obligado tributario-asesorado, puede actuar con un error de prohibición, incluso invencible⁷⁷³, lo cual será analizado posteriormente.

3.5. Algunos casos de invencibilidad

Pasamos a analizar algunos supuestos, donde doctrina y jurisprudencia coinciden en que el error apreciado reviste carácter de invencible. Queremos referirnos a esta circunstancia ya que, en ambas clases de error conllevará la impunidad.

En este sentido, un error invencible puede producirse en el delito fiscal en aquellos supuestos en los que un contribuyente actúa amparándose en una interpretación razonable de la norma,⁷⁷⁴ o bajo los criterios que la propia

⁷⁷⁰ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ/ PEREZ MANZANO/SUAREZ GONZÁLEZ: *Manual de Derecho Penal, PE*, 1993, p.622. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.92. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.278. Para el autor, si se conoce el deber tributario pero con perfiles de ilícito administrativo, la conducta sería en todo caso, dolosa, por lo que, y citando a LUZÓN PEÑA, entiende aplicable un error de prohibición vencible .

⁷⁷¹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 1996, p.43. SERRANO GÓMEZ, *Curso de Derecho Penal, PE*, 2012, p.406, admitiendo en términos generales, error de prohibición y de tipo, vencible o invencible. Igual en este sentido, RODRÍGUEZ DEVESA/ SERRANO GÓMEZ, *Derecho Penal Español, PE*, 1995, p.580. BACIGALUPO ZAPATER, "El nuevo delito fiscal", *APen*, nº 45/4, 1995, p.892, entiende que el error sobre la pretensión fiscal será, por lo tano, un error de prohibición.

⁷⁷² Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PE*, 1985, p.739.

⁷⁷³ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, pp.623-624.

⁷⁷⁴ Según FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.273-274, pues se estarían incorporando conceptos que provienen de la *legislación tributaria* con consecuencias penales. SAP Guadalajara de 17 de diciembre de 2016 al negar el error lo hace en base, entre otros, al no encajar la operativa utilizada en una interpretación razonable de la norma: "la supuesta exención de la obligación de declarar las ganancias patrimoniales, no se funda en una interpretación mínimamente razonable de la normativa tributaria".

Administración Tributaria ha publicado en Consultas formuladas respecto a una situación análoga.

En este sentido, para BACIGALUPO ZAPATER, las contestaciones a las "Consultas" a la Administración en los términos marcados por la LGT respecto de hechos concretos, tiene un valor específico, haciendo que quien actúe sobre la base de dicha contestación, lo haga con un error de prohibición inevitable⁷⁷⁵.

Igual sucederá en aquellos casos en los que el autor actúa en alguno de los sentidos admitidos por la jurisprudencia. Las resoluciones judiciales se consideran en este sentido una fuente de información de gran relevancia⁷⁷⁶.

En estos casos es lógico pensar que el autor obró con la diligencia debida y pudo haber actuado bajo un error de tipo o error de prohibición invencible⁷⁷⁷.

Y es que, resumiendo lo anterior, el contribuyente acude a fuentes de información solventes e interviene de acuerdo a estos mediante "modos" permitidos por varias categorías de hechos. Así, puede ocurrir que la conducta esté habilitada, bien por la Ley *-economía de opción o mediante una interpretación razonable de la norma-*, bien por la propia Administración *-contestaciones a Consultas establecidas en la LGT-*, o bien por los Jueces y Tribunales *-modo o formas admitidas por la jurisprudencia-*. De acuerdo a las mismas, el potencial error se considerará invencible.

⁷⁷⁵ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho Penal Económico*, 2005, p.495. Para GARCÍA NOVOA/ LÓPEZ DÍAZ, (coord.), *Temas de Derecho Penal Tributario*, 2000, p.103, quien entiende que parece obvio que si el contribuyente sigue las instrucciones recibidas por Hacienda, no incurrirá en principio, en ilícito fiscal.

⁷⁷⁶ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de derecho Penal*, PG, 1997, p.322. El autor añade la misma condición en el caso de que existiera jurisprudencia contradictoria en ese aspecto, pues si los propios jueces y Tribunales no han podido establecer una solución pacífica no se le puede exigir al sujeto encontrarla. ROBLES PLANAS, "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, 2008, p.10: *Así, por ejemplo, si el abogado informa al cliente sobre la presencia de líneas jurisprudenciales contradictorias o apela a razones fundadas para discrepar de una jurisprudencia consolidada en el caso concreto, no incurrirá en responsabilidad penal aunque el hecho llevado a cabo por el cliente resulte finalmente calificado como delictivo por un Tribunal.*

⁷⁷⁷ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Curso de Derecho Penal Económico*, 2005, p.495 otorga valor especial a dichas consultas a la Administración, produciéndose en ese caso un error de prohibición inevitable, BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p.309. GARCÍA NOVOA/ LÓPEZ DÍAZ, (coord.), *Temas de Derecho Penal Tributario*, 2000, p.103, en relación a la Consultas realizadas a la Administración Tributaria. Consultas actualmente reguladas en arts. 88 y 89 LGT. No obstante, y dado que los Tribunales Penales no están sujetos a la Administración Tributaria, advertimos que dichas consultas realizadas por otros o por el mismo contribuyente, no siempre servirán para que los Tribunales penales entiendan aplicable un error invencible, por ejemplo, en casos en los que la consulta se realiza en ejercicios anteriores, para casos no exactamente análogos, etc. *Vid.* GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.184.

Sin embargo, a diferencia de lo anterior, los casos en los que el obligado tributario haya sido aconsejado u orientado por asesores, letrados, economistas, etc., no siempre se podrá determinar que actúa bajo un error de tipo invencible, pues se deberán de analizar las circunstancias concretas relativas a dicho asesoramiento⁷⁷⁸.

3.6. Circunstancias que influyen en la determinación de la existencia de error en el delito fiscal: especial referencia a las circunstancias personales⁷⁷⁹

Una vez realizada la clasificación sobre las clases de error aplicables a cada supuesto de desconocimiento, vamos a analizar las circunstancias que han servido de base a los Jueces y Tribunales para atribuir o descartar el error en el supuesto concreto relativo a un delito fiscal.

Sobre todo, nos referiremos a las condiciones personales⁷⁸⁰ por ser aquellas que más van a influir para apreciar o desestimar un posible error penalmente relevante en procedimientos por este delito.

Analizando profundamente la jurisprudencia penal relativa al delito fiscal, se puede observar que la diligencia exigible a los potenciales autores, será distinta en función de sus propias circunstancias personales. Así, por ejemplo, en los administradores de personas jurídicas, asesores, etc., el cuidado requerido es mayor

⁷⁷⁸ Cfr. en este mismo trabajo, apartado 4 de este tema, "Ignorancia deliberada y delito fiscal". Para BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p 310, si "el obligado tributario actuó bajo el asesoramiento letrado se comportó con toda la diligencia debida y, por tanto, la existencia de un error sobre los extremos del deber fiscal debería ser considerado como error de tipo invencible."

⁷⁷⁹ Se ha decidido no distinguir la influencia de dichas circunstancias en el error de tipo o de prohibición dada la complejidad para deslindar ambos errores en el delito fiscal, tal y como se ha puesto de manifiesto reiteradamente a lo largo del presente trabajo.

⁷⁸⁰ Son innumerables las resoluciones judiciales que en procedimientos por delito fiscal han aludido a estas condiciones personales de los autores para aceptar o denegar el error relevante en aquellos. Como ejemplo, señalaremos la SAP de Castellón, 354/2013, de 25 de noviembre de 2013 (*caso Diputación de Castellón*) en la que se hace referencia a las *circunstancias personales* para descartar el error alegado por uno de los acusados. "Tal omisión no se debió a una simple ignorancia o descuido es algo tan evidente por incompatible con la actividad profesional desplegada por el acusado que es una hipótesis plenamente descartable; como lo es que no conociese sus ingresos o pensara que no tenía obligación de pagar el IRPF por las referidas cuantías."

que a otros individuos⁷⁸¹. En este sentido se expresa la ya antigua sentencia de 2 de marzo de 1988, donde, en sentencia relativa a delito fiscal, argumentaba el TS que:

“No puede aceptarse que una persona llamada a asumir tan serias responsabilidades en una empresa de importante actividad, pueda desconocer -por complejo que sea- el aspecto fiscal de su gestión económica”.

Por tanto, para la determinación de un posible error, deberemos atender al contexto, profesión⁷⁸² y en general, circunstancias personales⁷⁸³, incluyendo

⁷⁸¹ Cfr. GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.183. En cuanto a la jurisprudencia, encontramos la SAP Baleares 180/2017, de 28 de abril de 2017 sobre administrador y error de tipo: *"En lo que se refiere al alegado error en la deducción por I+D+I y no defraudación, no se puede aceptar el error del tipo (sobre los preceptos tributarios específicos que forman parte del elemento normativo del tipo penal), el acusado es administrador de sociedades, la propia sentencia afirma que tenía conocimientos fiscales y tributarios y ni siquiera contamos con una explicación razonable dada por el acusado de porqué se pudo producir ese error, es por tanto razonable concluir el deducir lo no deducible formaba parte del plan para conseguir eludir el pago de tributos."* SAP Girona 624/2016, de 21 de octubre de 2016 descartando error de tipo y de prohibición en delito fiscal en base a condición de administrador de la sociedad que regentaba. Igual criterio en SAP Las Palmas 217/2015, de 2 de octubre de 2015. SAP Madrid 598/2015, de 30 de junio de 2015: *"En el presente supuesto, en la fundamentación de la sentencia se pone de manifiesto el conocimiento por el acusado-recurrente de sus obligaciones tributarias, ya que se trata de un empresario que dirige varias empresas mercantiles de su exclusiva titularidad"*. SAP Las Palmas 115/2014, de 16 de mayo de 2014: *"Como dice las. T.S. 2/3/88 no puede aceptarse ni el error del tipo (sobre los preceptos tributarios específicos que forman parte del elemento normativo del tipo penal) ni el de prohibición (ignorancia del significado antijurídico del comportamiento pese a conocer las circunstancias del hecho tributario). Máxime en personas como el acusado, administrador único de la empresa que regenta, que no puede ignorar el aspecto fiscal de su gestión y que en la declaración del IVA correspondiente al año 2.003, se limita a declarar unos importes mínimos por ingreso del 29'97 Eur. en el régimen especial simplificado y como resultado del cuarto trimestre a compensar de 46'66 Eur. (folios num. 292 a 300 de las actuaciones), con la consiguiente ocultación a Hacienda de los verdaderos rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo del impuesto en este periodo"*. SAP Barcelona, 615/2016, de 2 de noviembre de 2016: *"No estima este Tribunal que incurra la Sentencia apelada en esa perversa inversión sino precisamente concluye en que la vinculación personal del encausado al devenir de la empresa (de la que no cabe olvidar era su administrador único) hace inconcebible que desconociese que la operación de enajenación efectuada tenía trascendencia a efectos fiscales"*.

⁷⁸² STS 264/2001, de 16 de febrero de 2001. *"Se alega que concurre la eximente del artículo 14.3, error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal; que Alejandro V. tenía delegada la cuestión relativa a Asesoría Fiscal y Contable en U. V.; que no sabía que la Empresa emisora de la factura no existiera en realidad; y, en definitiva, que fue engañado por el citado inculcado...Y es lo cierto que, como afirma el Fiscal, la alegación del recurrente está en notoria contradicción con tales hechos, en los que consta la existencia de un acuerdo entre ambos acusados para incorporar a la declaración del IVA facturas falsas con la finalidad de obtener una mayor devolución. No pudiendo aceptarse que una persona, administrador de una Compañía Mercantil, ignore que tal actuación referida a una factura de importe superior a los treinta millones de pesetas y que no corresponde a una operación real, es contraria a Derecho"*. STS 9 de marzo de 1993, ponente Moyna Ménguez: *"En el caso enjuiciado, la profesión del encausado (Corredor de Comercio) y sus importantes ingresos (superiores en cada uno de los ejercicios a los treinta millones de pesetas) impiden sugerir o plantear el desconocimiento de sus obligaciones fiscales, incumplidas en cinco periodos anuales sucesivos"*.

⁷⁸³ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PE*, 2013, p.969, SAIZ DIAZ, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, GF, 2000, p.128, LOMBARDERO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.52. De la misma manera lo interpreta la jurisprudencia, STS 4874/1988, de 12 de diciembre de 1991, en relación a los *"condicionantes psicológicos y culturales del agente, de un lado, mas también las posibilidades de recibir instrucción y asesoramiento o acudir a medios que permitan conocer la trascendencia jurídica de la acción."* En este sentido, en la jurisprudencia encontramos la SAP Madrid 61/2002, de 11 de febrero de 2002, señalando que,

condiciones psicológicas,⁷⁸⁴ y culturales⁷⁸⁵ del individuo, las cuales serán fundamentales a la hora de decretar la creencia íntima de la persona a la vista de sus conocimientos técnicos, profesionales, jurídicos y sociales⁷⁸⁶.

Por señalar algunos ejemplos, el dolo va a ser difícil de eliminar en el delito fiscal mediante la figura del error, en los casos en los que el autor sea o haya sido administrador de empresas, o haya tenido otros procedimientos tributarios o penales

"es evidente que la declaración de D. Pedro H. C. fue, para el Juez de instancia, determinante en torno a la credibilidad del error de tipo alegado que destruye el dolo y produce el efecto de la exención de la responsabilidad penal, (dado que aún en el supuesto en el cual el error hubiera sido vencible, la comisión imprudente resultaría atípica), cuando el imputado manifestó que nombro a un gestor para que se encargara de todos los temas tributarios, porque "tiene dificultades para leer y escribir por su bajo nivel social y cultural, lo que desde niño le llevó a buscar comida en los cubos de basura del barrio de la Ventilla". SAP Guadalajara 105/2016, de 7 de diciembre de 2016: "el acusado es un empresario que había realizado operaciones con anterioridad, por lo que conocía, por ser una máxima de experiencia que le resulta plenamente aplicable que, debía declarar a la AEAT las ganancias patrimoniales derivadas de cualquier transmisión de inmuebles."

⁷⁸⁴ SAP Huelva 27/2012, de 7 de febrero de 2012 hace referencia a la *"inocencia (del autor), llamada en sentido vulgar, parte de que la sumisión natural a las decisiones de su padre le situaron en una actitud de pasiva e ignorante conformidad o colaboración en actos ejecutados sin conciencia real de su significado tributario..."*.

⁷⁸⁵ STS 643/205, de 19 de mayo de 2005: Sobre condición de abogado. SAP Córdoba 328/2017, de 17 de julio de 2017 en la que se alega error de prohibición en relación a una de las partes. *"Se trata de un precepto [14.3 CP] que no es aplicable al caso que nos ocupa: Basilio, Federico, Agustina y Luciano, ella más que ellos porque es licenciada en Derecho, saben que defraudar a Hacienda puede ser delito que apareja la correspondiente sanción, y, en tal sentido, no incurrir en error de licitud o prohibición alguno."*

⁷⁸⁶ SAP Madrid 94/2002, de 5 de marzo de 2002: *"...se plantea es un error sobre la antijuridicidad de la conducta, al respecto la Jurisprudencia exige una serie de requisitos para su apreciación, entre ellos la conciencia de la antijuridicidad, dependiendo de las condiciones culturales y sociológicas de cada persona y que la prueba de la exculpación incumbe a quien la alega. En el presente caso la existencia de responsabilidad penal por la omisión de obligaciones tributarias es un hecho de sobra conocido por la generalidad de los españoles, pero es que, además, el señor C. es Ingeniero de Caminos por lo que de su nivel cultural no puede deducirse en su descargo la falta de conocimiento apuntada, sino todo lo contrario, además ninguna prueba se ha practicado en este sentido".* STS 643/2005, de 19 de mayo de 2005: *"Es suficiente con ello para estimar que, por razones personales y por razones financieras, está suficientemente aclarado que lo que se pretendía en definitiva era eludir la cuota tributaria, por medio de un trasvase, prácticamente gratuito, de una importante suma de dinero".* SAP Cordoba 415/2015, de 21 de octubre de 2015: *"Es inexcusable que el gestor de una sociedad no conozca de sus obligaciones fiscales; no se trata aquí de discernir si el error era o no vencible, sino, en su caso, de lo que con acierto se ha dado en denominar ignorancia voluntaria."* SAP Madrid, 756/2006, de 10 de noviembre de 2003: *"No es concebible, a pesar de la simple alegación del recurrente meramente enunciada en el recurso, que el acusado desconociera dichas obligaciones tributarias. Lo consideramos increíble en esta segunda instancia a la vista de la profesión del acusado y a la vista de que tenía unos conocimientos mínimos para constituir una entidad mercantil de responsabilidad limitada. El conocimiento del mecanismo de dicha constitución supone también el conocimiento de todas las consecuencias que la constitución de una empresa supone, entre ellas las tributarias a las que se someten las sociedades conforme a la Ley del Impuesto de Sociedades".* SAP Sevilla 335/2003, de 21 de julio de 2003: *"Es más, el apelante es un empresario avezado con una sólida formación intelectual, es ingeniero de profesión, y al menos desde 1989 era empresario de la construcción conformando complejas sociedades en las que una era la única titular del accionariado de la otra, teniendo cargos societarios en la administración de ambas, concertando importantes créditos para realizar el objeto social de las mismas, y a pesar de ello ni siquiera cumplió con la obligación de la presentación del Impuesto de Sociedades".* SAP Asturias 561/2015, de 11 de diciembre de 2015: *"No puede aceptarse ni el error del tipo (sobre los preceptos tributarios específicos que forman parte del elemento normativo del tipo penal) ni el de prohibición (ignorancia del significado antijurídico del comportamiento pese a conocer las circunstancias del hecho tributario) en personas como los acusados, dedicados a actividades de Ingeniería y Montajes desde hace tiempo y conocedores de la normativa"*.

similares previos⁷⁸⁷. Así, igualmente, el disponer de elevados ingresos dificulta enormemente la aplicación del error por desconocimiento de sus obligaciones tributarias, dado que, en principio, es posible salir de dicha ignorancia mediante asesoramiento de terceros⁷⁸⁸.

A colación de estas circunstancias personales, se ha llegado a alegar incluso, desconocimiento del idioma como dato fundamentador de error de prohibición, algo que se ha descartado por la jurisprudencia por la escasa relación del idioma con obligaciones básicas de tipo tributario⁷⁸⁹.

Por ello, se reitera lo dicho anteriormente. No cabe alegar error cuando de acuerdo a las circunstancias personales del sujeto, se llegue a la conclusión de que, en su situación, aquel no podía desconocer la prohibición penal relativa a la defraudación fiscal⁷⁹⁰. Esto no significa que con estos potenciales autores se invierta la carga de la prueba, sino que es cierto, que disponen de unas capacidades de información y asesoramiento muy superiores al resto de obligados, lo que impide, *a priori*, que con un mínimo de diligencia por su parte, puedan desconocer sus obligaciones con el Fisco.

⁷⁸⁷ SAP Santa Cruz de Tenerife de 446/2017, de 30 de octubre de 2017.

⁷⁸⁸ Por todas, STS 9 de marzo de 1993, ponente Moyna Ménguez: *"En el caso enjuiciado, ... y sus importantes ingresos (superiores en cada uno de los ejercicios a los treinta millones de pesetas) impiden sugerir o plantear el desconocimiento de sus obligaciones fiscales, incumplidas en cinco periodos anuales sucesivos"*.

⁷⁸⁹ SAP Las Palmas 35/2016, de 11 de febrero de 2016: *"En el supuesto que nos ocupa, se ha considerado acreditado, en la sentencia impugnada, que los acusados eran conscientes de lo ilícito de su conducta, sin considerar justificado el impago por la interpretación que el asesor fiscal dice haber hecho del precepto, cuando en ningún ámbito consta cuestionada su aplicación. Insiste la defensa del Sr. Obdulio en que es alemán y no conoce el castellano, sin embargo, admitir por dicho motivo la concurrencia del error llevaría a la impunidad de todos los delitos cometidos por los extranjeros no residentes a quienes, precisamente para facilitar su relación con la administración española, se les exige que nombren un representante que ha de ser, como no puede ser de otro modo, de su completa confianza"*.

⁷⁹⁰ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.477. Así sucede en la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017, donde establece la Sala que *"no resulta acomodado a lógica admitir que quien percibe importantes ingresos ignore el deber de tributar por ello. Ni se acomoda a lógica que quien constata que no abona nada en absoluto a Hacienda en España como tributo, pese a la elevada percepción de concretos ingresos (los derechos de imagen), no sepa que está defraudando ilícitamente. Y que, si alguna duda pudiera alcanzar a quien eso percibe, cualquiera que fuera su ingenuidad, las actuaciones que indican que interviene personalmente, y no solamente estampando su firma en documentos, revelan su plena consciencia de que ese camino llevaba inexorablemente al insolidario resultado de la defraudación fiscal."* CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.93. SAIZ DIAZ, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.128. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.84.

Como se ha dicho más arriba, las personas que ocupan cargos de administradores, de alta dirección de sociedades, y cargos relevantes en las mismas, se les presume y exige un conocimiento potencial en relación a estas obligaciones fiscales. De un lado se presupone que aquellos no desconocen la norma prohibitiva⁷⁹¹. Además, aquellos gozan de la posibilidad de acudir a medios que le ayuden a actuar conforme la Ley. Por tanto, si bien puede haber casos en los que realmente personas que ocupan cargos relevantes desconocían sus obligaciones tributarias, se entiende que habrían podido conocerlas si se hubieran informado mejor⁷⁹². Para un sector doctrinal y jurisprudencial, estas personas "cargan" con una presunción de capacidad de información que restringe o elimina la posibilidad del error⁷⁹³.

Es vital en este aspecto, en relación a la prueba de las circunstancias que fundamenten el error, que tanto la alegación de las condiciones personales como su desacreditación por la parte contraria, deban haber sido probados en la fase procesal oportuna⁷⁹⁴.

⁷⁹¹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *La omisión de declaración tributaria*, 1998, p.138 analizando STS de 2 de marzo de 1988 sobre delito fiscal.

⁷⁹² Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PE*, 2013, p.969, dando lugar a error vencible que daría lugar a una imprudencia no punible en este delito.

⁷⁹³ Cfr. SAIZ DIAZ, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.128. SAP Barcelona 408/2016, de 25 de mayo de 2016: "La acusada estaba asistida en sus obligaciones fiscales como empresaria por una gestoría, lo cual determina que en tal operación la diligencia media sería asesorarse, sin que en modo alguno, la ignorancia deliberadamente provocada pueda justificar la ausencia del elemento subjetivo. Así, debemos también refutar el alegato de que estos beneficios se omitieron de la declaración no tan solo por la errónea creencia de que no tenía que incluirlos, sino por imposibilidad material dada su precaria situación económica, ya que con éste último se contradice el anterior, en cuanto implica tácitamente que se sabe de la obligación pero por no poder asumirla, no se efectúa la declaración. SAP Valencia 319/2013, de 25 de marzo de 2013: "Si el acusado no era lo suficientemente conocedor de las normas, administrador único de la sociedad debería haber acudido a un especialista en la materia, si bien de lo actuado en juicio oral se deduce la necesaria cualificación del acusado para realizar la tarea que por omisión se le imputa".

⁷⁹⁴ SAP Madrid 61/2002, de 11 de febrero de 2002. "Ciertamente los argumentos esgrimidos por el juez de instancia para consolidar su apreciación en torno a la aceptación de la existencia del error de tipo alegado, podrían haberse interpretado en un sentido contrario, tal y como proponen los apelantes, pero no se ha practicado ninguna prueba en torno a desacreditar alguno de los más importantes". Sobre la necesidad de prueba del error, Vid. STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002. "El argumento es que, de no aceptarse que el recurrente obró con error de tipo, lo ocurrido tendría que valorarse como error de prohibición, porque R. C. no tuvo conocimiento de estar obrando ilícitamente. Una vez más se pone como premisa del razonamiento algo francamente inaceptable, a tenor del resultado de la actividad probatoria y de la forma en que el mismo se ha plasmado en los hechos. Pues el recurrente parte de la existencia de una compraventa real entre Profimar, SA y Suelo Patrimonial, SA, con un precio que también lo fue y que habría dado lugar a la repercusión, asimismo efectiva, del IVA. Pues bien, no parece necesario ir más allá de reiterar el auténtico papel de Profimar, SA en este asunto, precisamente como parte de un diseño estratégico a cuya elaboración y desarrollo contribuyó, de manera esencial y con pleno conocimiento de todas sus implicaciones, el propio recurrente, que por ello carece de toda razón al invocar el motivo de impugnación que acaba de examinarse."

Como es lógico, estas circunstancias no impiden la aparición de error en todos los casos, sino que es imprescindible que se pruebe y se confirme, la existencia del mismo en un proceso con todas las garantías⁷⁹⁵. Por ello, tal y como indica la STS 539/2003:

"Aunque en el recurso se presenta al acusado como una persona de escasa preparación académica...era, en el caso, perfectamente compatible con un amplio dominio de la actividad empresarial puesto que a la misma se había dedicado aquél durante toda su vida y con un notable éxito...".

3.7. Otras circunstancias a valorar en estos procedimientos. Especial referencia a la comunicación o realización de declaraciones tributarias ante la Administración tributaria

Existen otros extremos del hecho que también gozarán de relevancia a la hora de determinar un posible error.

Así, por ejemplo, como circunstancia objetiva, se puede analizar el origen tributario de la deuda para comprobar su relación con el desconocimiento del sujeto.

Otra particularidad que puede influir en la interpretación de un posible error es la propia conducta del sujeto. Así, como apunta la doctrina, y a modo de ejemplo, si el autor opta por la ocultación una vez conocidos los hechos imposables por la

⁷⁹⁵ Cfr. REQUEJO CONDE, en POLAINO NAVARRETE, (dir.) *Lecciones de Derecho Penal*, PE, II, 2011, p.218. En cuanto a la jurisprudencia, en este sentido, encontramos la STS 539/2003, de 30 de abril de 2003: *"Aunque en el recurso se presenta al acusado como una persona de escasa preparación académica, esta circunstancia era, en el caso, perfectamente compatible con un amplio dominio de la actividad empresarial puesto que a la misma se había dedicado aquél durante toda su vida y con un notable éxito por cierto. Y si es lógica la inferencia del Tribunal de instancia según la cual el acusado conoció en todo momento el significado de las operaciones que realizó, bien por sí mismo, bien induciendo a otros a realizarlas, no lo es menos la de que tuvo plena conciencia de su ilicitud. Con independencia de que el eufemismo «reducir el coste fiscal» difícilmente puede significar otra cosa, para una persona versada en actividades negociales, sino eludir en todo o en parte el impuesto derivado de una determinada operación, esta significación se torna evidente cuando el «ahorro fiscal» alcanzado, mediante subterfugios que encubren la verdadera naturaleza de la operación, es superior a los dos mil millones de pesetas"*. Así lo entiende la STS 643/2005, de 19 de mayo de 2005 en la que se alega por la defensa que el sujeto era desconocedor de toda normativa tributaria, si bien existían indicios de que *por razones personales y financieras de que se trataba de eludir la cuota tributaria mediante operaciones calificadas como simulación*.

Administración, tendrá serias dificultades en poder argumentar cualquier clase de error previo⁷⁹⁶.

Sin embargo, si se aprecian divergencias interpretativas o interpretación razonable de la norma, basadas en la complejidad de la normativa tributaria, sí se podría hablar de un posible error⁷⁹⁷. No obstante, será muy difícil justificar en aquellos casos en los que se haya declarado y tributado de manera correcta en ejercicios anteriores y, sin ninguna otra explicación plausible, en un ejercicio concreto se haya cometido una defraudación penalmente típica.⁷⁹⁸

En este sentido se expresa la SAP de Castellón 354/2013, de 25 de noviembre de 2013, en la que consta que:

“Por lo que respecta a Guillerma Marcelina, la conclusión debe ser la misma. No es creíble, desde luego, que ignorara su obligación personal y directa de efectuar la declaración de la renta, pues esto no solamente pertenece hoy en día a la cultura más elemental, sino que además se trata de una persona que tiene sus propios ingresos por trabajo personal -con sus correspondientes retenciones por IRPF-, con cuentas corrientes a su nombre -18 como titular única y otras 16 como cotitular-, que acude ante Notario a otorgar documentos públicos, que constituye hipotecas, que realiza operaciones bancarias, que había regentado un restaurante y una zapatería, etc. Ciertamente, su esposo era quien aparece en todo momento como administrador principal de los bienes del matrimonio y en numerosas ocasiones actuaba como representante de su esposa, pero ello no permite suponer a la mujer ignorante de todo ello cuando esos datos indican intervenciones relevantes en actos decisivos de la administración del patrimonio, siquiera bajo el régimen de separación de bienes, pues iba de hecho a firmar cuando se concedían créditos, cuando se pedían préstamos, que por esto mismo y la propia importancia de ese patrimonio dado el volumen de ingresos y de las operaciones bancarias que realizaban obliga a deducir que la esposa no solo conocía también que tenía que hacer la declaración a Hacienda incluyendo todos los ingresos, sino que si no lo hizo fue precisamente para evitar tener que contribuir”.

⁷⁹⁶ Por ejemplo SAP Guadalajara 105/2016, de 7 de diciembre de 2016: *“Tampoco puede ignorarse la mecánica seguida para la aportación del precio obtenido con la venta de los inmuebles, que fue ingresado directamente y de forma inmediata -en las mismas fechas de cobro- en las cuentas de las sociedades cuyo capital se amplió, evitando así que aquellos importantes ingresos quedaran reflejados en momento alguno en las cuentas bancarias del acusado”.*

⁷⁹⁷ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018 p.270. Con un grado de verosimilitud suficiente, tal y como señala el autor.

⁷⁹⁸ SAP SANTA CRUZ DE TENERIFE, 267/2015, de 18 de junio de 2015 *“En el caso de autos, debe rechazarse la invocación del error de prohibición así como la alegada ausencia del elemento subjetivo del tipo. El dolo directo o intención expresa de defraudar por parte de los dos acusados apelantes viene acreditado por la prueba practicada, y se desprende de manera inequívoca del comportamiento de los mismos en los momentos coetáneos e inmediatamente posteriores a la compraventa de las fincas. Así, resulta revelador que no se presentara en el año 2007 el Impuesto de Sociedades, cuando en años precedentes se había cumplido con dicha obligación tributaria así como con las obligaciones contables, pues son los acusados quienes venían firmando el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria abreviada”.*

La STS 13/2006, de 20 de enero de 2006, en relación a lo aquí tratado, trata dos conceptos interesantes: transparencia e inducción. En dicha resolución se analiza, de un lado, si la transparencia y publicidad con la que un contribuyente puede realizar una declaración tributaria y comunicarla a la Agencia Tributaria, pudiera justificar y demostrar un posible error en el autor. Así se razona, que:

"...la transparencia y la publicidad de las operaciones realizadas por los recurrentes no ofrece dudas. Lo que no es transparente es la forma en la se efectuó la declaración del impuesto sobre las Sociedades, pues se atribuyó a un ejercicio fiscal lo que ocurrió en otro...la publicidad no excluye el dolo, como lo sostiene el recurrente".

En cuanto al concepto de inducción se analiza por la Sala si una declaración y liquidación tributaria presentada por el obligado y considerada como “correcta” por un funcionario de la Agencia Tributaria pudiera inducir a error en el primero⁷⁹⁹.

"Sin duda sería posible argumentar que, si el inspector fiscal, que tomó la decisión que consta en el acta de los folios 481/482, consideró correcta la declaración con la liquidación del impuesto sobre las sociedades, ello demostraría que el recurrente fue inducido a error por un representante de la Administración. Sin embargo, la decisión del inspector, que a esta Sala le resulta sorprendente, en todo caso, no se podría considerar que indujo a los acusados a obrar en la forma que lo han hecho, pues se trata de una manifestación posterior a la declaración del Impuesto sobre las Sociedades correspondiente a 1991".

Por tanto, y en este punto queremos posicionarnos, pese a que entendemos que va a ser un supuesto de escasa aplicación en el delito fiscal. En la inmensa mayoría de supuestos, desde el ámbito penal y de acuerdo con el argumento de la sentencia referida, una declaración tributaria presentada bajo la supervisión de un funcionario de la Administración competente, y siempre que se den el resto de requisitos, podría inducir a error en el obligado⁸⁰⁰. Como decíamos anteriormente, el contribuyente tiene obligación de despejar errores de la Administración respecto a hechos pero no respecto a normas. El argumento es lógico. No es sensato tratar que un ciudadano medio deba tener mayores conocimientos tributarios que un funcionario de dicha Administración, cuya función no es simplemente de registro de declaraciones sino de ayuda,

⁷⁹⁹ Comprobando posteriormente que se cumplían el resto de elementos objetivos del tipo penal del delito fiscal.

⁸⁰⁰ Error que entendemos pudiera revestir el carácter de *invencible*.

supervisión o auxilio a los ciudadanos que optan por presentar o realizar las declaraciones-liquidaciones en las oficinas establecidas al efecto por la Administración⁸⁰¹.

3.8. Sentencias en las que se ha aceptado la figura del error en el delito de defraudación fiscal

Dados los motivos expuestos en el presente trabajo, y a pesar de ser un argumento alegado reiteradamente por la parte acusada en gran cantidad de procedimientos por delito fiscal, son escasas las sentencias en las que se ha aceptado finalmente la existencia de error penal. No obstante las que lo han admitido pertenecen en su mayoría a la llamada jurisprudencia “menor”. Los razonamientos expuestos en dichas resoluciones son muy similares entre sí, y se basan en condiciones o circunstancias explicadas a lo largo de este capítulo.

⁸⁰¹ En este sentido es interesante recordar el art. 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Derechos y garantías de los obligados tributarios*. 1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. BANACLOCHE PÉREZ, en BACIGALUPO SAGGESE/FEIJOO SÁNCHEZ/ ECHANO BALSADUA, *Estudios de Derecho Penal*, pone de manifiesto la circunstancia de una situación jurídica y social que merece consideración: "de una parte, todos los contribuyentes deben ser expertos tributarios porque la ley les exige no sólo declarar los hechos que conocen, sino también calificarlos jurídicamente y practicar una autoliquidación sin error en la aplicación de tan compleja técnica; por otra parte, es un hecho comprobado por la experiencia diaria que los profesionales del asesoramiento, los funcionarios que tienen encomendada la gestión y recaudación de los tributos, los jueces y tribunales, los docentes y los alumnos cometen errores en la interpretación y en la aplicación de los tributos, aunque no todos soportan consecuencias por sus errores."

Así, la SAP Madrid 61/2002, de 11 de febrero de 2002, reconoce y acepta el razonamiento del Juez de lo Penal en relación a la existencia de error de tipo vencible, basándose en dos reflexiones ya expuestas. El primer argumento se refiere a las condiciones personales⁸⁰² del imputado -ahora investigado-. Así, relata la sentencia que aquel:

"...tiene dificultades para leer y escribir por su bajo nivel social y cultural, lo que desde niño le llevó a buscar comida en los cubos de basura del barrio de la Ventilla... si bien era conocedor "in génere" de sus obligaciones fiscales, desconocía lo más elemental no solo del impuesto del IVA, sino de cualquier otro impuesto..., así como de que su gestor hubiera o no dado cumplimiento a la obligación tributaria".

Y en cuanto al segundo razonamiento esgrimido por la Sala para estimar el error de tipo alegado es de carácter procesal⁸⁰³. No se aportó prueba alguna el momento procesal oportuno que desacreditara dicho error.

⁸⁰² En palabras de la sentencia: *"En el caso de autos, dejando al margen los planteamientos elaborados sobre la excusa absolutoria del art. 305.4, el análisis de las conductas efectuadas por el autor con posterioridad a la infracción de la norma, o las cuestiones alegadas en torno al principio de mínima intervención, el problema que verdaderamente se plantea está en el nivel de la tipicidad subjetiva. Es evidente que la declaración de D. Pedro H. C. fue, para el Juez de instancia, determinante en torno a la credibilidad del error de tipo alegado que destruye el dolo y produce el efecto de la exención de la responsabilidad penal, (dado que aún en el supuesto en el cual el error hubiera sido vencible, la comisión imprudente resultaría atípica), cuando el imputado manifestó que nombro a un gestor para que se encargara de todos los temas tributarios, porque "tiene dificultades para leer y escribir por su bajo nivel social y cultural, lo que desde niño le llevó a buscar comida en los cubos de basura del barrio de la Ventilla". Entiende este tribunal que en el presente caso debe desestimarse el dolo eventual, ya que en la sentencia de Instancia al considerar el Juez que el autor "si bien era conocedor "in génere" de sus obligaciones fiscales, desconocía lo más elemental no solo del impuesto del IVA, sino de cualquier otro impuesto..., así como de que su gestor hubiera o no dado cumplimiento a la obligación tributaria, siendo que "Pedro manifestó que siempre dio órdenes a aquel a pagar sin pretexto a los trabajadores e impuestos", parece desprenderse que el autor en ningún momento se representó, ni siquiera eventualmente, que se pudiera estar quebrantando la obligación de tributar, siendo que el Juez entendió que no quedó acreditado que existiera una indiferencia del autor frente a la posible infracción de la norma, dado el bien jurídico en cuestión y las medidas de control que para respetarlo parece acreditado que empleó."*

⁸⁰³ *"Los argumentos esgrimidos por el juez de instancia para consolidar su apreciación en torno a la aceptación de la existencia del error de tipo alegado, podrían haberse interpretado en un sentido contrario, tal y como proponen los apelantes, pero no se ha practicado ninguna prueba en torno a desacreditar alguno de los más importantes, como por ejemplo que no fuera cierta la existencia del gestor, quien indudablemente habría sido el responsable del delito fiscal, de haberse podido acreditar que se le delegó convenientemente la posición de garante, en virtud del art. 31 del C.P"*

De manera similar lo apreció la SAP Huelva 27/2012, de 7 de febrero de 2012, en la que, en base a las circunstancias personales se argumentaba por parte de la Sala que:

"...la inocencia (del autor), llamada en sentido vulgar, parte de que la sumisión natural a las decisiones de su padre le situaron en una actitud de pasiva e ignorante conformidad o colaboración en actos ejecutados sin conciencia real de su significado tributario; probablemente intuyó que se trataba de eludir por su padre alguna clase de responsabilidad, pero sin duda en ningún caso la de pagar un IRPF que, además supone, mayor carga fiscal que la que hubiera correspondido, probablemente, en caso de no alterarse la titularidad real del dominio de lo adquirido."

Otro de los escasos pronunciamientos favorables en este sentido, es la SAP Madrid 247/2003, de 23 de mayo de 2003⁸⁰⁴. En este caso y en base a las circunstancias también personales y en concreto, psicológicas, la Sala argumenta que al acusado, con un perfil de persona carente de cualificación en material fiscal, con conocimientos muy genéricos en la materia, de nivel medio-bajo profesional, nunca puede serle exigido un conocimiento superior de las normas fiscales. Entiende en este sentido el Tribunal, que se produce un claro supuesto de error de tipo invencible.

⁸⁰⁴ SAP Madrid 247/2003, de 23 de mayo de 2003: *"Debemos referirnos previamente al perfil personal del acusado, nacido en 22.07.1953 de situación familiar compleja (F. 228 y ss.) —cónyuge separado, con tres hijos de su anterior matrimonio que viven con la madre, y convivente con Valentina— que asimismo acudía con el grupo organizado de juego —con un hijo nacido en abril de 1985— y que había trabajado de cerrajero en la empresa Trebisa (F. 298 y 299) hasta quedar en paro, contactando con Jesús Ángel y accediendo, como su pareja, a la organización del juego conocida, durante 1996 y parte de 1997; en definitiva, carente de conocimientos especializados de naturaleza fiscal y al que su anterior empresa había redactado su declaración anual de IRPF, que no había realizado personalmente, y que por sus ingresos en 1996 —110.000 ptas. por mes— conocía que no estaba obligado a formularla, como explicó en el Juicio Oral (F. 458-459). Tal perfil de persona carente de cualificación, en material fiscal, con conocimientos muy genéricos en la materia, de nivel medio-bajo profesional, nunca puede serle exigido un conocimiento superior de las normas fiscales —desde luego si la cuestión ostenta relevancia penal— tal y como resulta del texto del art. 51 LIRPF 18/1991 invocado en el recurso ... por lo que en puridad, una persona con escaso nivel cultural y nula especialización fiscal jamás podría entender que el hecho de intervenir en condición de asalariado en la práctica del juego de bingo, le convertiría en sujeto pasivo del impuesto, aunque no percibiera ni un solo céntimo de tales partidas, cuantiosamente rentables, quedando vinculado a la exteriorización de tales incrementos en su declaración anual de IRPF correspondiente al período de devengo. 2) Nos encontramos, sin embargo, ante un claro supuesto de error de tipo (art. 14 CP) que determina inexorablemente la exculpación del acusado en la comisión de esta infracción criminal típica. Siendo el dolo defraudatorio la única modalidad de culpabilidad admisible en esta infracción (STS 2ª 28.06.1991), resulta evidente que debe abarcar, como ha señalado la doctrina: el conocimiento de la existencia de una relación jurídica tributaria con la Hacienda Pública (AEAT) generadora de deudas tributarias. el conocimiento de la omisión de la declaración. el conocimiento de la capacidad individual y concreta para emitirla. el conocimiento de la producción del resultado típico, en este caso, el inherente a las cuotas no ingresadas, excedentes de la cantidad límite señalada en el tipo. el conocimiento de la evitabilidad de tal resultado. Respecto a la condición del error, tanto en su modalidad invencible —creemos que ésta es la aquí regente— como la vencible —conducente a la imputación el título de culpa, ajena por completo al tipo— nos trasladan a la impunidad, por desconocimiento completo de los elementos que colman esta infracción penal en blanco, esto es, la específica normativa reguladora del IRPF en materia de incrementos de patrimonio en la fecha de los hechos."*

O en un sentido similar, se expresa la SAP Valencia 76/1998, de 7 de febrero de 1998:

"En lo que respecta al otro acusado, José Ignacio, la Sala entiende, a la vista de todas las pruebas practicadas, que era desconocedor de toda la actividad fraudulenta llevada a cabo por el otro acusado, al que ni siquiera conocía, realizando las operaciones bancarias a petición de su hijo y sin saber la ilicitud de las mismas, por lo que en atención a lo dispuesto en el artículo 14 del Código Penal procede aplicar el error invencible y dictar a su favor un pronunciamiento absolutorio pues en caso contrario se produciría una vulneración del derecho constitucional a la presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución Española".

Y finalmente, y en base al concepto de "elusión" y a la no observancia por parte de la Sala de un ánimo defraudatorio en una omisión de declaración tributaria, encontramos de forma aislada la SAP Valencia 113/1999, de 29 de marzo de 1999, donde se acepta error de tipo mediante el cual se absuelve a los acusados⁸⁰⁵.

⁸⁰⁵ Así, dice la sentencia: "Sin embargo, el elemento esencial sobre el que este Tribunal quiere destacar las razones que asisten a la sentencia dictada por el Ilmo. Sr. Magistrado Juez de lo Penal núm. 10 de Valencia y que merecen la confirmación en este trámite se refieren a la concurrencia del elemento subjetivo del injusto. Si el verbo eludir tiene relación con cualquier maniobra fraudulenta, pues así se descubre de su propio sentido gramatical, no puede desconocerse que en el derecho penal no cabe reproche de conducta alguna sin la concurrencia de un elemento de esa naturaleza lo que aún ha quedado más reforzada, por si existió alguna duda, con la proclamación que el art. 10 del propio Código Penal realiza al calificar la infracción penal, delito o falta, como aquellas "acciones u omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley". El Sr. Abogado del Estado mantiene que el dolo en la conducta de los acusados se sustenta en la omisión, que, en un sistema de autoliquidación como el previsto para este impuesto en el art. 164 de la ley del IVA, respecto del período correspondiente al primer trimestre de 1995, se produce por parte de los acusados, considerando que estamos ante un delito de tendencia, debiendo no obstante significar que estamos ante un delito de resultado, pues no puede tener otro sentido el que existía como condición objetiva de punibilidad la necesidad de alcanzar una cifra, cuantificada en el nuevo art. 305, superior a 15 millones de pesetas defraudados, retenidos, obtenidos o disfrutados. La mera omisión de la declaración en un período de tiempo, en el que pudiera hipotéticamente haberse generado la obligación de pago, no es suficiente para descubrir aquel elemento intencional. Como sostiene la defensa de uno de los recurrentes, la culpabilidad está vinculada a aquella actuación no amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas tributarias o, lo que es lo mismo, no puede apreciarse un dolo directo ni eventual, como elemento determinante de la conducta penal, cuando los presuntos autores pueden tener la conciencia de estar obrando correctamente, lo que pudiera derivarse de la existencia de unas condiciones suspensivas recogidas en la escritura de venta que retrasaban la obligación de pago, como expresamente aparece en la redacción de la condición sexta, pues si no se cumpliera la condición suspensiva "procedería la devolución de la cantidad pagada por I.V.A." Pero es que también expresamente se recoge en la condición novena que el adelanto de una determinado suma de dinero lo es con cargo al importe de I.V.A., que "cumplida la condición suspensiva, la parte adquirente hará efectivo a la transmitente el citado impuesto por importe equivalente al 16 por ciento del de los bienes transmitidos", esto es, que la entidad recibida con cargo al pago de aquel impuesto no significa literalmente que el impuesto se hubiere devengado en ese momento, sino cuando se cumpla la condición, en cuyo momento procederá ser exigible la conducta con relación a la Hacienda Pública. La inexistencia del elemento subjetivo se descubre también de que los propios intervinientes ponen en conocimiento de la Inspección de Hacienda los elementos necesarios para hacer la investigación que precedió; de que expertos profesionales relacionados con la Inspección de Hacienda son capaces de presentar razonablemente informes contradictorios sobre la interpretación de las normas tributarias; de que en la escritura pública autorizada por un cualificado notario de la ciudad se recogen las condiciones que estaban determinando el comienzo de los efectos de la transmisión y obligaciones derivadas; de que resulta absolutamente coherente la convicción de que existía entre transmitente y adquirente un pacto de aplazamiento hasta cumplirse aquellas, cualquiera que fuere su naturaleza. Todo ello permite pensar, incluso en

En el ámbito de testafierros, y pese a no ser habitual la consideración de alguna clase de error, en escasos pronunciamientos se ha tratado más como falta de dolo en la conducta, que expresamente como error⁸⁰⁶.

3.9. Algunos casos particulares

3.9.1. Error sobre la cuantía del delito fiscal

El error sobre la cuantía defraudada por parte del autor del delito, puede dar lugar a la aparición de error penal (art. 14 CP). No obstante, esto dependerá de la naturaleza que dogmáticamente asignemos a la cuantía defraudada.

De esta forma, si entendemos la cuantía como elemento del tipo,⁸⁰⁷ el autor deberá conocer la misma. En ese sentido, si el autor ignora que su defraudación va a producir un perjuicio mayor a la cantidad establecida en el tipo, esto es, si cree⁸⁰⁸ - erróneamente-, que va a defraudar no más de 120.000 euros, pero produce un perjuicio superior a ello, actuará bajo un error de tipo,⁸⁰⁹ con las consecuencias expuestas: la atipicidad de la conducta.

beneficio de los acusados, que no podían tener el denunciado ánimo defraudatorio como elemento integrador del delito por el que se es acusado, ni siquiera a título de dolo eventual. Únicamente pudiera pensarse, en último término, que concurre un supuesto de error vencible sobre las circunstancias del hecho o sobre el hecho constitutivo de la infracción penal, de los denominados errores de tipo".

⁸⁰⁶ STS 17/2005, de 3 de febrero de 2005.

⁸⁰⁷ Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", Comentarios a la legislación penal, RDP, 1983, p.277. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.223. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.278. En cuanto a la jurisprudencia que considera la cuantía como elemento del tipo, encontramos, las STS 1337/2002 de 26 de Octubre, STS 539/2003 de 30 de Abril, STS de 3 de Diciembre de 1991, Sentencia 974/2012, de 5 de Diciembre (*caso Ballena Blanca*).

⁸⁰⁸ Adviértase lo difícil de dicha apreciación, aunque no obstante, si se dan los requisitos establecidos dogmáticamente respecto a un posible *error sobre la cuantía*, entendemos que es posible dicha consideración.

⁸⁰⁹ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J.A. en *Derecho Penal económico*, Manuales de Formación continuada, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, N° 14, 2001, p.38. Advertimos no obstante que será importante para apreciar dicho error, el carácter de *firmeza y solidez* del desconocimiento, pues de lo contrario, es muy probable que lo que exista sea *dolo eventual*.

Sin embargo, si se califica la cuantía como condición objetiva de punibilidad,⁸¹⁰ el error sobre la misma será irrelevante⁸¹¹. Si la defraudación es mayor a los 120.000 euros carecerá de importancia que el autor hubiera creído que su actuación iba a producir un perjuicio menor.

3.9.2. Error sobre las causas de justificación: situaciones de crisis empresarial

Al menos en la teoría, el error en la apreciación de una causa de justificación no sería descartable⁸¹². Así sucedería, por ejemplo, en el caso de un estado de necesidad (20.5º CP) extensible a un supuesto de crisis empresarial, donde el autor, ante la creencia errónea de que su actuación defraudadora a la Hacienda Pública está amparada por una causa de justificación que hace su conducta totalmente ajustada a Derecho, lleva a cabo del delito del art. 305 CP.

En este sentido, se advierten de antemano las dificultades en la aplicación de dichas causas de justificación en este tipo de delitos. Pero no obstante para algún sector, el error en la creencia de que su acción es excepcionalmente lícita a pesar de ir en contra de lo establecido en el Ordenamiento, podría dar lugar a un error de prohibición⁸¹³.

⁸¹⁰ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PE*, 2013, p.967. BACIGALUPO ZAPATER, "El nuevo delito fiscal", *APen*, nº 45/4, 1995, p.890. En cuanto a la jurisprudencia que opta por incardinar la cuantía como condición objetiva de punibilidad, encontramos, entre otras, las STS 13/2006, de 20 de Enero y STS 643/2005.

⁸¹¹ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.153.

⁸¹² La jurisprudencia del TS se ha posicionado manifestando la compatibilidad del estado de necesidad y el delito fiscal, a pesar de indicar que es difícil apreciar todos los requisitos de dicha causa de justificación. Por todas, STS rec. 4627/1988, de 3 de diciembre de 1991: "Y, finalmente, aunque no es incompatible el estado de necesidad con el delito fiscal por elusión del IGTE y del IVA, es difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o de precaria situación financiera, porque tales situaciones son resultado de factores antecedentes que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico; no consta haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni las de obtener de la Hacienda moratorias o fraccionamiento de pagos, ni que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa, en especial los laborales, dependieran substancial y principalmente de los impuestos evadidos, lo que inclina a negar la existencia de una situación de necesidad justificante o exculpatoria.". En contra de esta posición, SERRANO TÁRRAGA, M.D. en SERRANO GÓMEZ, *Curso de Derecho Penal, PE*, 2012, p.406. La autora descarta apreciar las causas de justificación en este delito, así como un estado de necesidad en el impago de impuestos.

⁸¹³ Como se ha puesto de manifiesto en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.623, advirtiendo de "importantes obstáculos dogmáticos." MUÑOZ CONDE, *El error en Derecho Penal*, 1989, p.108.

3.10. Consecuencias respecto a terceros: asesores, testaferros u otros partícipes

A lo largo del presente trabajo, vamos a hacer referencia a terceros que participan en la defraudación fiscal cometida por un autor. Así encontramos asesores, testaferros, o facilitadores de documentación de distinta naturaleza, quienes, si bien no llevan a cabo el delito como autores, sí participan en el mismo.

En este sentido, las consecuencias del error respecto a terceros variará en función de la clase de error. Así, en el caso de error de tipo, en el que se produzca la exclusión de responsabilidad, ésta afectará también a los partícipes⁸¹⁴. Esto significará que en el caso en que se aprecie error de tipo en el autor del hecho constitutivo de delito fiscal, no podrá castigarse a los partícipes del mismo⁸¹⁵.

Sin embargo en el caso de error de prohibición, al afectar a la culpabilidad, la impunidad sólo afectaría a aquellos en quien concurra tal error⁸¹⁶.

Estas circunstancias adquieren especial relevancia en casos en los que existan asesores fiscales o similares⁸¹⁷ que "participen" en el delito en el que el autor actúa por

Para este autor, los casos de creencia racional en la existencia de un *estado de necesidad justificante* o de *alguna norma que exonere el pago de tributos*, serán tratados como *error de prohibición*.

⁸¹⁴ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.93. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", TRD, 1995, p.78.

⁸¹⁵ Art. 28 CP. a) *Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo.* b) *Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.* Artículo 29. *Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.*

⁸¹⁶ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "Consideraciones sobre el delito fiscal", TRD, 1995, p.78, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa*, PG, 2011, pp.373-374. Así lo entiende también, la STS 539/2003, de 30 de abril de 2003, en sentencia por delito fiscal: "*la inducción, como cualquier otra forma de participación está regida por el principio que la doctrina y la práctica judicial denomina de «accesoriedad media o limitada» conforme al cual 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 una causa de impunidad como el error de prohibición.*" QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, pp.653-654 al analizar la teoría de la "*accesoriedad media*" de la participación.

⁸¹⁷ En este sentido también la SAP Huelva 27/2012, de 7 de febrero de 2012 respecto a causa en la que si bien el Juzgado de lo Penal condenó por delito fiscal a un *hijo* respecto a *ganancias patrimoniales no justificadas*, la Audiencia *absolvió* al mismo en base a *error de tipo invencible* dadas sus circunstancias personales y de sumisión respecto a su *padre*, verdadero responsable del hecho, pero que no fue acusado a pesar de haberlo podido ser. Y así lo dice la sentencia referida, "*y pudo en instrucción, debió hacerse, ampliarse la causa a quien aparecía como el probable responsable real*".

error. Dependiendo del error aplicable, y siguiendo lo explicado anteriormente, se permitirá castigar a aquellos partícipes o no.

3.11. Prueba del error

En cuanto a la prueba del error en delito fiscal, lo primero que hay que decir es que el mismo debe de haber quedado demostrado de manera "indubitada y palpable" a lo largo del proceso⁸¹⁸.

Además, en segundo lugar, y siguiendo doctrina y jurisprudencia tradicional, el error debe de ser acreditado y evidenciado por quien pretende beneficiarse de él⁸¹⁹. Este deberá de alegar tanto su existencia como su graduación, es decir, si es vencible o invencible⁸²⁰.

⁸¹⁸ STS 123/2001, de 5 de febrero de 2001. Así, en en SAP Pontevedra 51/2018, de 22 de mayo de 2018, en asunto por delito contra la Hacienda Pública, se establece por la Sala: *"En cuanto al error de prohibición referido tangencialmente en el informe, pero no planteado en el juicio por la defensa como causa de exención de responsabilidad criminal, debe también desestimarse, ya que, tal como establece el Tribunal Supremo, el error de prohibición es imprescindible se haya acreditado por quien lo invoca, lo que en el presente supuesto en ningún momento se ha acreditado tal como razona la sentencia recurrida, cuyos argumentos se comparten"*.

⁸¹⁹ Críticamente con esta posición, RAMOS TAPIA, en, ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.510. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de derecho Penal*, PG, 1997, p.322, quien entiende que, en el caso del error de prohibición, el mismo debe de ser alegado de manera explícita o implícita por la defensa del acusado. SAP Granada, de 13 de septiembre de 2004, por Delito contra la Hacienda Pública: *"Para poder apreciar un posible error, tratado legislativamente en el artículo 14 del Código Penal, éste debe ser plenamente acreditado por quien lo invoca."* SAP Madrid 756/2003, de 10 de noviembre de 2003: *"No obstante, incluso asumiendo la tesis del recurrente, planteando un posible error de tipo, el argumento exculpatario dado por el recurrente de que el acusado desconocía que la posible cantidad defraudada pudiera ascender a más de 15 millones de pesetas entendemos supone un error de tipo que, tal como hemos referido, debe ser objeto de acreditación por parte de la defensa que precisamente invoca dicho error"*.

⁸²⁰ Cfr. GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.183. SAIZ DIAZ, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, GF, 2000, p.130. SAIZ DÍAZ hace referencia al debate doctrinal sobre la *carga de la prueba* reseñada más arriba. Así, en este sentido, en lo que al error de tipo se refiere, y a diferencia del error de prohibición, SAIZ DÍAZ, con cita numerosa jurisprudencia, indica, que parte de la doctrina entiende que al *afectar al dolo*, y constituir un *elemento fundamentador del injusto*, la prueba correspondería a las *partes acusadoras*, si bien, en el caso de que el Fiscal detectase la *presencia del error de tipo*, debería asumir *conjuntamente la defensa de la prueba de error*. La jurisprudencia, en asuntos por Delitos contra la Hacienda Pública, se ha manifestado en las siguientes resoluciones, entre otras muchas. STS 13/2006, de 20 de enero de 2006: *"No es necesario a los fines de este caso aclarar si ese error excluye el dolo (art. 6 bis a) CP/1973 y 14.1 CP) o si sólo elimina la conciencia de la antijuridicidad, dado que el recurrente no ha alegado ninguna circunstancia adecuada para explicar un error sobre ese punto, es decir, sobre el alcance del art. 22 de la Ley del Impuesto de las Sociedades"*. Misma interpretación aporta la STS 1020/2011, de 11 de octubre de 2011, donde se establece que, al alegar que, *"una causa excluyente de la responsabilidad criminal es el acusado a quien compete probar que sufrió un error al actuar como lo hizo"*. Así lo hace también la STS 4874/1988, de 12 de diciembre de 1991: *"en todo caso debe ser probado por quien lo alegare si se pretende la exculpación"*. SAP Guadalajara, de 7 de diciembre de 2016: *"no basta su mera alegación sino que debe probarse (SSTS. 13.11.89, 13.06.90, 25.05.92 y 07.07.97) tanto en su existencia como en su carácter invencible"*. SAP ALMERÍA 421/2016, de 20 de octubre de

Por tanto, y cumpliendo las condiciones inmediatamente referidas, el error únicamente podrá ser estimado si está fundamentado en los hechos probados y no únicamente en las alegaciones de la parte interesada⁸²¹.

La prueba deberá versar sobre los elementos normativos, -legislación tributaria-, y sobre elementos fácticos, -circunstancias personales-, etc. y debe de haber sido probados en la fase procesal oportuna⁸²².

Ejemplo de lo anterior es la STS 13/2006, de 20 de enero de 2006, donde en causa por delito contra la Hacienda Pública se determina que:

"No es necesario a los fines de este caso aclarar si ese error excluye el dolo... o si sólo elimina la conciencia de la antijuridicidad, dado que el recurrente no ha alegado ninguna circunstancia adecuada para explicar un error sobre ese punto, es decir, sobre el alcance del art. 22 de la Ley del Impuesto de las Sociedades."

Interesante resulta a este respecto, la SAP Madrid 61/2002, de 11 de febrero de 2002,⁸²³ en la que tras alegar por la defensa la existencia de un error de tipo, no se

2016 en delito contra la Hacienda Pública: *"El error de tipo, es decir, el que recae sobre un hecho constitutivo de la infracción penal (art. 14.1 del Código Penal) debe ser cumplidamente acreditado por quien lo alega, bien por prueba directa o bien mediante indicios que, de modo lógico, lleven razonablemente a apreciar su concurrencia, ya como invencible, ya como vencible"*.

⁸²¹ STS 643/2005, de 19/05/2005 en la que se alega por la Defensa que el sujeto era *desconocedor* de toda normativa tributaria, si bien el Tribunal determina que *por razones personales y por razones financieras, está suficientemente aclarado que lo que se pretendía en definitiva era eludir la cuota tributaria, por medio de un trasvase, prácticamente gratuito, de una importante suma de dinero.*

⁸²² Así, en delitos contra la Hacienda Pública, *Vid. SAP Madrid 61/2002, de 11 de febrero de 2002. SAP Guadalajara 105/2016, de 7 de diciembre de 2016: "no ha resultado acreditado que el asesor fiscal propusiera al acusado está operativa de ampliación del capital y que como consecuencia de ello, hubiera incurrido en un error de prohibición, invencible o vencible."*

⁸²³ En palabras de la sentencia: *"Ciertamente los argumentos esgrimidos por el juez de instancia para consolidar su apreciación en torno a la aceptación de la existencia del error de tipo alegado, podrían haberse interpretado en un sentido contrario, tal y como proponen los apelantes, pero no se ha practicado ninguna prueba en torno a desacreditar alguno de los más importantes, como por ejemplo que no fuera cierta la existencia del gestor, quien indudablemente habría sido el responsable del delito fiscal, de haberse podido acreditar que se le delegó convenientemente la posición de garante, en virtud del art. 31 del C.P. En este sentido resulta cuanto menos sorprendente que el único testigo que podría haber identificado al "desconocido" gestor, D. José Navarro Rubio, si bien fue convenientemente citado, no testificó en el acto del Juicio oral, al renunciar la defensa a su comparecencia, sin que el fiscal ni el Abogado del Estado hicieran ninguna manifestación en torno a su incomparecencia, considerando únicamente que con su ausencia perderían credibilidad las alegaciones del imputado, tal y como fundamentan en sus recursos, siendo que en realidad lo que ocurrió fue que no quedaron convenientemente desacreditadas, las manifestaciones del imputado, lo que produjo el efecto de que al no infringirse convenientemente su derecho a la presunción de inocencia, permitió su absolución".* Igual resultado se produce en STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017, en la que en sentencia condenatoria por delito fiscal a futbolista, la Sala razonaba que, *"la tesis alternativa que nos propone el recurso, no solamente es incompatible con los datos acreditados, sino que carece de todo aval probatorio que no sea la inasumible alusión a la sumisión del acusado al*

practicó ninguna prueba en el momento procesal oportuno encaminada a acreditar la existencia de aquel, por lo que no fue tenido en cuenta no sólo por el Juzgado de lo Penal, sino tampoco en el recurso de apelación ante la AP.

Ante la exigencia referida de que sea el autor del hecho y potencial beneficiario del error el que deba de demostrar la existencia y graduación del mismo, existe una postura frontalmente crítica. Esta corriente discrepante, entiende que mediante dicha obligación de prueba por parte del autor podría estarse vulnerando el derecho a la presunción de inocencia⁸²⁴. Así lo entiende, entre otros, BACIGALUPO ZAPATER,⁸²⁵ quien opina que deberá ser la acusación la que deberá probar el conocimiento -potencial- de la antijuricidad. Y no a la inversa.

De otro lado, se mantienen en el tema del error en el delito fiscal los requisitos jurisprudenciales para la apreciación de la prueba de indicios. A este respecto resulta interesante en el delito aquí analizado, la SAP de Barcelona de fecha 2 de junio de 1998, en la que se deniega la alegación de un error de tipo y de prohibición sobre unos hechos de los que a tenor de la prueba de indicios resultara *"del todo inverosímil que, por simple desconocimiento, pensara que sólo algunos ingresos y no todos debían declararse"*⁸²⁶.

consejo de un asesor por la cualificación técnica de éste y al que se acude para dar el mejor cumplimiento al deber tributario". Mismo criterio en SAP Sevilla 335/2003, de 21 de julio de 2003 también en Delito contra la Hacienda Pública: *"por lo que los elementos en los que debe fundarse el error de tipo no han sido probados, como exige la jurisprudencia del T.S., por todas sentencia de 16 de julio de 2001 y las que en ella se citan..."*.

⁸²⁴ Cfr. RAMOS TAPIA, en, ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.510,

⁸²⁵ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, E. (2005): *Curso de Derecho Penal Económico*, Marcial Pons, pp.494, 495. En el mismo sentido, PÉREZ ALONSO, "La prueba del dolo (eventual)", en *Cuadernos de Política Criminal*, 2019.

⁸²⁶ SAP Barcelona de 2 de junio de 1998, Diligencias Previas nº 2315/1997, en Delito contra la Hacienda Pública. *"La supuesta creencia de que podía ocultar, no declarando, el cuantioso incremento patrimonial producido con la venta de sus acciones se pretendió hacer derivar de un supuesto pacto con la sociedad adquirente de las mismas, de correr con todos los gastos, fiscales, y también del supuesto hecho de que no firmara el impreso de declaración. Con relación al supuesto pacto, no existe la más mínima prueba que avale su afirmación, pero, aunque existiera, el artículo 36 de la Ley 230/1963, de 28 diciembre, General Tributaria, es explícito al establecer que: La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, los cuales sólo a ellos obligan en la esfera jurídico-privada, pero en modo alguno pueden alterar la posición del deudor tributario frente a la Hacienda Pública, y ello no pudo ser desconocido por la acusada que, como se ha dicho y admitió en el juicio oral, presentaba su declaración debidamente asesorada"*.

3.12. Error y responsabilidad civil

Otro aspecto importante a dilucidar será si la responsabilidad civil permanece o no ante una u otra clase de error. Así, una primera aproximación común a ambos, es que en el error de tipo y en el error de prohibición *vencibles*, existirá responsabilidad civil, la cual será determinada en sentencia condenatoria bien por delito imprudente, bien por atenuación de la pena⁸²⁷. Sin embargo, al carecer el delito fiscal de modalidad imprudente no existirá responsabilidad civil pues no habrá tipo penal.

Por otro lado, y atendiendo a la ubicación sistemática del *error de prohibición*, la actuación mediante error *invencible* hace que la responsabilidad civil, a diferencia de la responsabilidad penal, queda intacta, pues se habría producido una acción, típica, y antijurídica⁸²⁸.

Sin embargo, es ante el error *invencible de tipo* donde la doctrina se divide. Encontramos un sector minoritario que entiende que el error invencible excluye también la responsabilidad civil por delito⁸²⁹. De otro lado, otro sector, más mayoritario, que opina que un error objetivamente invencible de tipo excluye la responsabilidad penal pero no la civil⁸³⁰. Entre las razones de esta última postura encontramos por ejemplo, el propio art. 118.2 CP⁸³¹. E igualmente, se argumenta por este sector que el nacimiento de la obligación de reparar se produce con el mal injustamente soportado por el perjudicado por el error⁸³².

⁸²⁷ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010. p.757.

⁸²⁸ Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.74.

⁸²⁹ Cfr. DIAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008. p.154 citando a LUZÓN PEÑA, PG I, 1996, 446 n.2, fundamentando su argumento pese al "aparentemente rotundo tenor del art. 118.2 CP".

⁸³⁰ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Curso de Derecho Penal*, PG, 2011, p.573, MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2000 p.683, QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.757

⁸³¹ Art. 118.2 CP: "En el caso del artículo 14, serán responsables civiles los autores del hecho".

⁸³² Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2000 p.683, QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010., p.757

4. IGNORANCIA DELIBERADA Y DELITO FISCAL

Íntimamente relacionado con la noción de error penal, aunque diametralmente opuesto a aquel, será el concepto de "ignorancia deliberada".

Esta teoría tiene una especial relación con el delito fiscal y su definición podría ser la siguiente: "Quien se pone en situación de ignorancia deliberada, es decir, quien no quiere saber aquello que puede y debe conocer, y sin embargo se beneficia de esta situación, está asumiendo y aceptando todas las posibilidades del origen del negocio en el que participa, y por lo tanto debe de responder de sus consecuencias"⁸³³.

La teoría de la "ignorancia deliberada" ha sido aplicada por nuestra jurisprudencia principalmente a supuestos de tráfico de drogas, blanqueo de capitales, y en menor medida, terrorismo y tenencia ilícita de armas,⁸³⁴ si bien, como se verá en el presente trabajo, no son pocas las sentencias referentes al delito fiscal en la que de una forma u otra hacen referencia a aquella teoría.

Las primeras manifestaciones jurisprudenciales de esta doctrina surgieron en nuestro país en los años 90, y su concepto parecía no encajar con el *willful blindness* de origen anglosajón⁸³⁵.

La jurisprudencia penal ha ido definiendo los caracteres de la "ignorancia deliberada". En este sentido, ha establecido que el sujeto se sitúa voluntariamente en una posición de no querer saber aquello que puede y debe conocer. Este

⁸³³ STS 57/2009, de 2 de febrero de 2009. "En cuanto a los presupuestos que permiten la punición de aquellos casos de ignorancia deliberada por merecer la misma necesidad de pena que los casos de dolo eventual en su sentido estricto. Y tales presupuestos son: 1º Una falta de representación suficiente de todos los elementos que definen el tipo delictivo de que se trate. Y ello ha de estar relacionado con la conciencia de que se va a realizar, con una u otra aportación, un acto inequívocamente ilícito; quedando revelada una grave indiferencia del autor hacia los bienes penalmente protegidos, pues, pese a representarse el riesgo que su conducta pueda aparejar, no desiste de su aportación. 2º Decisión del sujeto de permanecer en la ignorancia, de forma prolongada en el tiempo, aún hallándose en condiciones de disponer, de forma directa o indirecta, de la información que se pretende evitar. 3º Un componente motivacional, inspirado en el propósito de beneficiarse del estado de ignorancia alentado por el propio interesado, eludiendo así la asunción de los riesgos inherentes a una eventual exigencia de responsabilidad criminal."

⁸³⁴ Cfr. RAGUÉS I VALLÉS, *La ignorancia deliberada en Derecho Penal*, 2007, p.23.

⁸³⁵ Cfr. RAGUÉS I VALLÉS, *La ignorancia deliberada en Derecho Penal*, 2007, pp.21-49. Concepto expuesto por la jurisprudencia del TS desde finales de los años 90 y que no coincide exactamente con el concepto anglosajón de "willful blindness", pues en este último cabe la actuación dolosa o imprudente. Dicho concepto, ha sido aceptado por el TS en distintas resoluciones desde comienzo de los años 2000.

desconocimiento es, por tanto, evitable por su parte, pues es derivado de su propia indiferencia. Dicho de otra forma, el autor prefiere no indagar sobre la acción que sospecha que puede ser ilícita⁸³⁶. Por ello, ni es un error, ni puede suponer descarga de responsabilidad⁸³⁷.

En la mayoría de las ocasiones en las que el autor se coloca voluntariamente en una posición de ignorancia deliberada, son solucionados por los Tribunales mediante la aplicación del dolo eventual⁸³⁸.

Así lo resume la SAP Lleida 97/2017, de 14 de marzo de 2017, entre otras, en la que en asunto por delito contra la Hacienda Pública, establece que:

“Llegados a este punto la Sala comparte las consideraciones y conclusiones expresadas por la Juez a quo al fundamentar la responsabilidad del acusado en la denominada doctrina de la “ignorancia deliberada” en la que el sujeto, con indiferencia ante el bien jurídico protegido, y con propósito de beneficiarse, se sitúa voluntariamente en la situación de permanecer en la ignorancia, aun hallándose en condiciones de disponer, de forma directa o indirecta, de la información que se

⁸³⁶ Cfr. MAQUEDA ABREU, *Parte General, Teoría y Práctica*, 2017, p.157 citando jurisprudencia de la Sala II del TS. Encontramos también la STS 807/2010, de 30 de septiembre de 2010, en causa por Delito contra la Hacienda Pública, en la que la Sala II refiere que: *“La alegación exculpatoria del recurrente de que no sabía nada de las verdaderas actividades que desarrollaba la empresa mediante su auténtico administrador, viene contradicha por el Hecho Probado en cuanto al plan delictivo convenido por los tres acusados y por la constitución de ONEM MOTOR a tal fin. Se trata además, de una declaración del acusado a quien el Tribunal, en el ejercicio de su soberana facultad de valorar las pruebas personales con exclusividad, no ha dado crédito, reforzada por las propias manifestaciones del acusado al expresar en el juicio oral los recelos que le asaltaban respecto a tales actividades, lo que abre la puerta a la figura de la ignorancia deliberada sobre la probabilidad de que se estuviera cometiendo una actividad delictiva que el acusado en ningún momento se esforzó en comprobar.”*

⁸³⁷ A este respecto, encontramos la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017, conocido futbolista condenado por delito fiscal: *“La sentencia de instancia excluye expresamente el error: el desconocimiento evitable, derivado de la indiferencia, no es un error, y no puede provocar una descarga de la responsabilidad. No puede errar aquél que no tiene interés en conocer. Y subraya, como dato de fuerte valor indiciario, que los derechos se «cobran» a través de sociedades y, sin embargo, el recurrente era el «perceptor». A lo que se añade que el recurrente, pese a ser menor cuando los derechos, que originan aquellos pagos, se cedieron a una sociedad siendo menor, cuando el 12 de marzo de 2007 se ceden a «JENBRIL S.A.» ya es mayor (y) firma consintiendo tal cesión de manera «absoluta, irrevocable e incondicionalmente», firma que estampa personalmente también en múltiples contratos con terceros adquirentes de los derechos que hicieron los abonos base de la deuda fiscal. La incoherencia entre ese protagonismo directo en actos incoherentes como ceder derechos y negociados con terceros después, revela la consciencia de una actuación mendaz. Y, pese a los esfuerzos de contraargumento por el recurrente a tal tesis de la sentencia, no cabe desde la lógica otra compatibilidad con tal incoherencia que la que se le imputa con el dolo directo de saber y querer que así burlaba a la Hacienda española”.*

⁸³⁸ Cfr. RAGUÉS I VALLÉS, *La ignorancia deliberada en Derecho Penal*, 2007, pp.21-24. STS 22 de noviembre de 2016 en causa por delito fiscal: *“Pero lo determinante es que actuando como contable estaba en condiciones de conocer las irregularidades de la empresa, en tanto dicha función conlleva intervenir en la gestión empresarial, disponer de toda la documentación societaria, recibir ingresos, ordenar pagos, etc., por lo que el supuesto desconocimiento del hecho delictivo caerá dentro del concepto de la denominada “ignorancia deliberada” (dolo eventual en el mejor de los casos para el recurrente).”* SAP Lleida 97/2017, de 14 de marzo de 2017: *“el dolo concurre, declarando datos mendaces, ya sea con dolo directo, de primer grado o de segundo grado o indirecto o con dolo eventual”* y, como modalidad de dolo eventual, también han de situarse los casos de ignorancia deliberada o ignorancia intencional (el denominado “willful blindness” del derecho norteamericano).”

pretende evitar (STS de 2 de febrero de 2009, antes citada), situación aplicable a quien acepta ser administrador de una determinada compañía mercantil e invoca su desconocimiento o mal asesoramiento en materia tributaria para intentar desvirtuar la existencia del dolo."

En relación con el delito fiscal, se han establecido una serie de indicios con los que se determina que más que error, lo que sucede es que el sujeto se ha colocado en una posición voluntaria y deliberada de desconocimiento. Así sucede por ejemplo, cuando en una sociedad mercantil se denota falta de interés, y descontrol⁸³⁹, lo que es alegado para justificar un inconsistente un error⁸⁴⁰.

4.1. Ignorancia deliberada y asesores fiscales

Como se ha dicho anteriormente, la teoría de la "ignorancia deliberada" tiene una relación especial con el delito fiscal por varios motivos.

⁸³⁹ Falta de interés y desorganización analizados en la SAB Barcelona 241/2009, de 23 de marzo de 2009, en causa por delito fiscal: *"Deviene de todo punto inadmisibles los hechos reconocidos por el acusado en su declaración en el plenario -como que firmaba talonarios enteros de cheques en blanco porque Juan Ignacio le decía que eran para pagos de la sociedad, firmar para todas las delegaciones un poder, desconocer si se llevaban libros de contabilidad, presentar papeles porque se lo decía el gestor, ignorar si se hacían, o no, retenciones, no haber firmado declaraciones de IVA o retenciones de IRPF, no haber presentado cuentas, no tener acceso a la contabilidad de la empresa, no tener conocimientos de contabilidad, constituir ISTERE como favor, en definitiva, mostrar la más absoluta negligencia, la más absoluta falta de interés y el más evidente descontrol sobre la sociedad- resulta inadmisibles, decimos, que estas circunstancias signifiquen que se ignoraba y desconocía el quehacer fraudulento que se desarrollaba entre PORTEAD e ISTERE e impiden a la Sala, en coincidencia con lo que se recoge en la sentencia, considerar que el Sr. Plácido nada sabía, porque, en realidad, querer mantenerse en la ignorancia, asumiendo un cargo de responsabilidad como el que firmó el acusado, consintiendo en la firma y disponibilidad de las cuentas bancarias de la sociedad no puede amparar un actuar delictivo. Por tanto, no se ha acreditado que el Sr. Plácido hubiere incurrido en error de tipo y que desconociera de la finalidad de las múltiples operaciones que llegó a llevar a cabo -y que, por el contrario, sí se han probado- actuaciones que, en todo caso, como también se recoge en la sentencia, serían recogidas en el concepto de dolo eventual."*

⁸⁴⁰ Entendemos que este descontrol debe revestir carácter *discrecional* y *voluntario*, esto es, el autor debe haberse situado de forma *libre* e *intencional* en ese desorden y desorganización, de ahí el adjetivo de "*deliberada*" en el propio concepto tratado en este tema. Concepto tratado en SAP de A Coruña, 12/2017, de 9 de enero de 2017, en delito contra la Hacienda Pública, en la que refiere que la "*al respecto, procede traer a colación la denominada doctrina de la "ignorancia deliberada" recogida en la STS de 16 de diciembre de 2013 que a su vez cita las SSTS de 30 de noviembre de 2005 y de 2 de julio de 2008, según las cuales no puede eximirse a un sujeto de su responsabilidad penal cuando era conocedor perfectamente de su obligación legal, en este caso de su obligación de tributar, intentando traspasar su responsabilidad a su asesor fiscal, que era, según el acusado, quien se ocupaba de todas estas cuestiones; la STS 16 de diciembre de 2013 explica esta doctrina y su diferencia con el error diciendo que "(...) teoría de la ignorancia deliberada que no exime de responsabilidad a quien pudiendo y debiendo conocer algo, no lo conoce y sin embargo presta su colaboración o bien por la teoría de la indiferencia en la que al agente le resulta absolutamente indiferente cual sea el resultado de la acción continuando también con su actividad - SSTS de 30.11.2005, de 2.7.2008 -, pues, el autor sabe que los hechos pueden ser diversos y sin embargo nada hizo para despejar tal duda."*

En primer lugar es relativamente habitual que personas que gozan de unos ingresos elevados requieran de servicios de asesoría fiscal que les permita, en el mejor de los casos, obtener un mayor ahorro fiscal a través de técnicas o estrategias tributarias ciertamente arriesgadas.

Otra circunstancia que mostraría ese vínculo, es la complejidad de la normativa tributaria. Y es que muchos de los que deciden solicitar ese tipo de asesoría fiscal "agresiva" desconocen absolutamente esa especialidad del Derecho. En este sentido, suelen ser personas con altos ingresos económicos pero carentes, en muchos casos, de conocimientos técnicos en materia tributaria. Por ello, cuando se descubre la trama fraudulenta no dudan en alegar desconocimiento e ignorancia sobre aquella normativa, y culpar a los asesores sobre el resultado de la mecánica defraudatoria⁸⁴¹.

En relación a esto último, conviene aclarar que si bien los obligados tributarios seguramente no "planificaron" esa estrategia, sí la eligieron. Y así sucede en la inmensa mayoría de supuestos de "ingeniería financiera",⁸⁴² en los que los contribuyentes, a pesar de la magnitud económica de las operaciones, no solicitan obtener nueva información sobre la legalidad o ilegalidad de la planificación realizada por los asesores. Lo que habría sido muy sencillo mediante por ejemplo la solicitud de distintos informes externos, la presentación consultas a la Administración Tributaria,⁸⁴³ o, en menor medida mediante la inclusión de los datos de la planificación en documentos contables o tributarios.

Esta decisión del obligado tributario de no indagar sobre el carácter antijurídico de esa estrategia fiscal "distinta" a lo habitual, entendemos que puede ser otro indicio

⁸⁴¹ SAP de A Coruña, 12/2017, de 9 de enero de 2017, donde tras citar reiterada jurisprudencia establece que *"no puede eximirse a un sujeto de su responsabilidad penal cuando era conocedor perfectamente de su obligación legal, en este caso de su obligación de tributar, intentando traspasar su responsabilidad a su asesor fiscal, que era, según el acusado, quien se ocupaba de todas estas cuestiones."*

⁸⁴² Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.92.

⁸⁴³ Vid sentencia 374/2017, de 24 de mayo de 2017, en la que el acusado por delito fiscal alegaba que eran los asesores sus "representantes" de la gestión de sus obligaciones tributarias, a lo que la Sala contesta: *"Se busca la colaboración que participe en el objetivo respecto del cual ninguna duda se tiene sobre su ilicitud sino solamente sobre el procedimiento de consecución. Sin duda más rentable para el acusado que el mecanismo que la Hacienda, por más que con carácter voluntario, pone a disposición del contribuyente ignorante: acudir a los servicios de ayuda al respecto por la administración financiera"*.

de haberse situado en una posición de "ignorancia" voluntaria y arbitraria, pues quizá, el autor no desea investigar y comprobar lo que sabe o sospecha que "está mal"⁸⁴⁴.

En este sentido, traemos a colación la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017 sobre conocido futbolista, en donde se alega error en los acusados debido a su desconocimiento de la normativa tributaria⁸⁴⁵, y se señala a aquellos, los asesores, como sus representantes para la gestión de sus obligaciones fiscales. El recurso presentado por las defensas precisa, además, que dichos asesores recibían importantes honorarios por el asesoramiento y consultoría en esa materia. La Sala resuelve, en sentido contrario este argumento, razonando que:

*"Es claro que los profesionales pueden reclamar que sea elevado tanto si el objetivo de liberar de cargas al cliente se hace lícitamente como si se hace ilícitamente. Incluso en este caso, dado el riesgo en que incurre el asesor de ser procesado, parece lógico entender que reclame mayor cantidad... una cosa es conocer que se infringe el deber tributario y otra saber cómo se logra ese objetivo. La ignorancia de este "cómo" es lo que hace que quien pretende aquel objetivo acuda a quien le ilustre sobre el camino a seguir"*⁸⁴⁶.

Por ello, continúa la sentencia:

"Cabe concluir que cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cuál sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludirlo, pues solamente desde este designio se comprende los actos materialmente ejecutados por el acusado y que, como ya hemos dicho, realizan el elemento del tipo objetivo del delito."

⁸⁴⁴ Vid. supra 1.3 "Error de prohibición". El conocimiento exigible al autor es el propio del profano, esto es, no el que abarca todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud.

⁸⁴⁵ Error que la propia Sala descarta. "Por ello, excluida la existencia de todo error, cualquiera que sea la calificación jurídica del mismo, ni cabe hablar de exclusión del tipo ni de minoración del juicio de reproche de culpabilidad. El motivo se rechaza".

⁸⁴⁶ STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017: "Con ingenua pretensión exculpatoria de un comportamiento, para el que incluso se llega a recabar elogio, el recurso alude a la búsqueda por el acusado de unos profesionales dignísimos y de alta formación técnica específica que tendría por única finalidad poder satisfacer mejor los deberes tributarios. Tal alegato resulta poco serio. No se discute la alta cualificación técnica de los asesores seleccionados. Lo que no empuja la eventual puesta en cuestión de la licitud de los criterios jurídicos de su intervención. Esa cualificación no remite inequívocamente a una voluntad de cívico comportamiento fiscal del acusado. La confianza que en aquéllos puso éste es compatible con el propósito de garantizarse la información necesaria para obtener el mayor éxito posible en el designio defraudador."

El Tribunal, finalmente establece, que no está ante un caso de error invencible en el conocimiento de la norma, “*sino ante le inteligencia que busca anular las dificultades que el desconocimiento de ésta suponía para lograr el objetivo de burlarla*”, pues “*el desconocimiento evitable, derivado de la indiferencia, no es un error, y no puede provocar una descarga de la responsabilidad. No puede errar aquél que no tiene interés en conocer.*”

4.2. Distinción entre la completa delegación, y el mero asesoramiento o gestión por parte de los asesores. Relación con el error

En el delito fiscal, el asesoramiento por parte de economistas, gestores, abogados, etc., puede establecerse de dos modos que influyen de manera distinta en el error.

Si se analiza de mayor a menor grado de asunción de obligaciones asumidas por el asesor, encontramos las siguientes opciones. Así, dicha relación puede basarse en una delegación total de la posición de garante del obligado tributario en el asesor. Pero también podría plantearse un asesoramiento, cuyo objetivo es aconsejar o recomendar determinadas estrategias fiscales. O simplemente, encomendar al asesor el gestionar las obligaciones tributarias sin apoderamiento de ningún tipo.

En el caso de la figura de la delegación -por ejemplo, en sociedades donde se apodera, autoriza o encomienda a determinadas personas las obligaciones de carácter fiscal⁸⁴⁷-, se podría dar lugar a un error de tipo en el administrador de la sociedad⁸⁴⁸.

⁸⁴⁷ Entendemos que dicha *delegación* requiere cierto *carácter formal*, al requerirse estar *facultado* por la sociedad y *reconocido* por la persona que acepta la delegación.

⁸⁴⁸ STS 876/2016, de 22 de noviembre de 2016: “*Respecto a la ausencia de poder de disposición dentro de la empresa, se acreditó no solo que era el contable de la misma, sino que fue miembro del Consejo de Administración y también apoderado de la misma desde el 25 de mayo de 1993. Por otro lado en la liquidación del Impuesto de Sociedades de 1993, objeto de esta causa, aparece como uno de los firmantes de la liquidación, cuya firma reconoció en el plenario. Pero lo determinante es que actuando como contable estaba en condiciones de conocer las irregularidades de la empresa, en tanto dicha función conlleva intervenir en la gestión empresarial, disponer de toda la documentación societaria, recibir ingresos, ordenar pagos, etc., por lo que el supuesto desconocimiento del hecho delictivo caerá dentro del concepto de la denominada “ignorancia deliberada” (dolo eventual en el mejor de los casos para el recurrente).*”

Sin embargo dicha situación requiere una delegación total de la empresa en aquel sujeto en lo que a dichas obligaciones se refiere, no únicamente de un encargo laboral de gestión de determinadas obligaciones tributarias de la sociedad bajo el control del administrador,⁸⁴⁹ (lo que se daría por ejemplo con la mera encomienda de confección de declaraciones tributarias⁸⁵⁰).

Por tanto, es cierto que se presentan problemas técnicos para la apreciación de la "delegación total" que permita alegar error en los asesorados⁸⁵¹. Sin embargo, entendemos que una correcta delimitación normativa del concepto de "delegación" que excluya responsabilidad al obligado en ciertos casos, puede ser el camino a seguir.

En este sentido, y desde el punto de vista del asesor, se analiza por la doctrina cómo en ciertos casos en los que el asesor asume formalmente, incluso mediante contrato, los derechos y obligaciones del obligado, podría aplicarse el actuar en nombre de otro (art.31 CP)⁸⁵².

En el caso opuesto, es decir, en el simple asesoramiento sobre estrategias fiscales o mera gestión de tributos, la doctrina se divide⁸⁵³. Entendemos que no puede

⁸⁴⁹ Distinción entre delegación y colaboración analizado por la jurisprudencia. Así, la SAP Madrid 61/2002, de 11 de febrero de 2002: *"Los argumentos esgrimidos por el juez de instancia para consolidar su apreciación en torno a la aceptación de la existencia del error de tipo alegado, podrían haberse interpretado en un sentido contrario, tal y como proponen los apelantes, pero no se ha practicado ninguna prueba en torno a desacreditar alguno de los más importantes, como por ejemplo que no fuera cierta la existencia del gestor, quien indudablemente habría sido el responsable del delito fiscal, de haberse podido acreditar que se le delegó convenientemente la posición de garante, en virtud del art. 31 del C.P"*. Así lo entiende también la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017, en asunto donde futbolista había pagado a asesores para realizar su planificación fiscal. En este caso, argumenta el Tribunal que, *"y en esa búsqueda no se acude a una delegación en el asesor. Se busca la colaboración que participe en el objetivo respecto del cual ninguna duda se tiene sobre su ilicitud sino solamente sobre el procedimiento de consecución. Sin duda más rentable para el acusado que el mecanismo que la Hacienda, por más que con carácter voluntario, pone a disposición del contribuyente ignorante: acudir a los servicios de ayuda al respecto por la administración financiera."*

⁸⁵⁰ Cfr. BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.291, Señala el autor que suelen desestimarse los supuestos en los que se delega en *asesores o cónyuges* la confección de dichas declaraciones.

⁸⁵¹ De acuerdo con la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017: *"Al autor se le imputará por su aportación relevante a la creación del riesgo, presupuesto compartido con los partícipes. Esa aportación permite considerar a quien la efectúa con su conducta como autor del delito fiscal si, reuniendo las características típicas de este delito (sujeto obligado en la relación tributaria) controla efectivamente el complejo de actos que culmina con la realización del riesgo creado. Tal dominio del devenir delictivo no desaparece, como pretende el recurrente, por delegar actuaciones en otros sujetos, si conserva la competencia para recabar la información de su cumplimiento por el delegado y si puede revocar la delegación."*

⁸⁵² Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.193.

⁸⁵³ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, "Cuestiones de la autoría y la participación", *Diario La Ley*, nº 8715, 2016, p.4: *"quien cuenta con el asesoramiento de un técnico especialista en derecho fiscal habrá recurrido a una fuente*

realizarse en ese sentido una pauta general, sino que será necesario acudir a las circunstancias personas y del hecho para determinar si, en ese caso, el sujeto pudo salir de la ignorancia o del error en el que el asesor le colocó.

Sobra decir que en los casos en los que los asesores colaboren con la estrategia defraudatoria, bien mediante su planificación, bien mediante su consecución, su actuación será considerada como autoría o participación en el grado que se determine, debiendo ser acusados en el proceso⁸⁵⁴. Así sucede en la sentencia 374/2017, donde se precisa que:

“...no se acude a una delegación en el asesor. Se busca la colaboración que participe en el objetivo respecto del cual ninguna duda se tiene sobre su ilicitud sino solamente sobre el procedimiento de consecución. Sin duda más rentable para el acusado que el mecanismo que la Hacienda, por más que con carácter voluntario, pone a disposición del contribuyente ignorante: acudir a los servicios de ayuda al respecto por la administración financiera.”

Siendo conscientes de la limitación que, en esta rama del Derecho tiene actualmente la figura de la delegación total, creemos que esta puede ser válida para algunos supuestos. Nos referimos a aquellos obligados tributarios, que por su patrimonio, complejidad de operaciones, etc. puedan "delegar" en un tercero sus obligaciones tributarias y las consecuencias que de esta se puedan desprender. El motivo es que dada la complejidad de la normativa tributaria, y de que su posible incumplimiento puede dar lugar a responsabilidad penal, la delegación puede ser- en estos supuestos-, una solución similar a lo que ocurre con el actual artículo 31 bis CP para el caso de personas jurídicas. De lo contrario, estaríamos exigiendo a todos los obligados tributarios que asuman las consecuencias de los errores que puedan cometer aquellas personas (gestores, asesores) encargadas de la gestión de obligaciones de naturaleza tributaria.

confiable de información jurídica y consecuentemente, si ha obrado sobre la base de un consejo técnico de un asesor, su error será siempre invencible o inevitable y ello excluirá su responsabilidad...”

⁸⁵⁴ STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017: *"Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado... La perplejidad de la parte recurrente puede compartirse por este Tribunal. Y es que no se acierta a encontrar coherencia entre esa estrategia procesal, que garantiza impunidad a tales profesionales, y funda la acusación al recurrente en el empleo de las fórmulas que estos crearon y suministraron al acusado, incluso hasta gestionar su puesta en práctica."*

Esta delegación vendría a solucionar, entre otros aspectos, posibles conflictos de interpretación relacionados con la figura del error penal, y de la ignorancia deliberada.

Sin embargo, no somos desconocedores de que en la práctica raramente se asumiría ese tipo de delegación -completa- por profesionales del asesoramiento fiscal. El motivo, entendemos, no es otro que la magnitud de las consecuencias sancionadoras ante la comisión de infracciones tributarias para quien asume dicha delegación, y la falta de seguridad jurídica respecto a una posible comisión de un delito fiscal. Y es que, la comisión de delito fiscal ha sido entendido por algunos Tribunales como una mera falta de pago de una deuda tributaria superior a 120.000 euros. Ambas circunstancias hacen que la asunción de ese tipo de responsabilidad sea una encomienda suicida difícilmente asumible.

4.3. Responsabilidad de los asesores en situaciones de error en los asesorados

En este sentido, para determinar la responsabilidad del asesor cuando existe un error en los asesorados, obliga a analizar una amplia casuística.

Así, puede haber algunos supuestos en los que el asesor fiscal o bien "engaña" al obligado tributario o bien, en base a su conocimiento equivocado, orienta al cliente de manera incorrecta. En ambos ejemplos puede aparecer la figura del error, tal y como apuntan JUFRESA PATAU y GRASAS I HERNANDEZ⁸⁵⁵, quienes analizan esta cuestión aportan varias ideas que pasamos a citar.

Aquellos supuestos en los que el asesor fiscal "engaña" al sujeto obligado con la promesa por ejemplo de reducir su resultado fiscal mediante declaraciones mendaces, actuando por tanto el primero de forma dolosa, pueden suceder dos

⁸⁵⁵ Así lo argumentan en un pormenorizado trabajo que analiza la cuestión, JUFRESA PATAU/ GRASAS I HERNANDEZ, "El delito fiscal a la luz de las últimas reformas del CP", *La Ley Penal*, 2014, p.17 y ss., utilizando clasificación realizada por GOMEZ MARTÍN, "La responsabilidad penal del asesor fiscal", *La Ley Penal*, 2010, p.12.

situaciones. La primera es que el obligado tributario se haya colocado voluntariamente en situación de "ignorancia deliberada", decidiendo "mirar hacia otro lado" respecto a dicha actuación, en base a su desconocimiento concreto y a su decisión de no indagar sobre el carácter antijurídico. En este caso, podría castigarse desde el punto de vista penal al obligado como autor y al asesor como partícipe. El error por tanto, entendemos, sería inexistente.

Pero podría darse otro supuesto. Hablamos por ejemplo de que el asesor haya "manipulado" la liquidación tributaria sin conocimiento -ni siquiera potencial- del obligado tributario.

En este caso para llegar a una solución satisfactoria hay que plantear un debate dogmático previo de enormes consecuencias en la práctica. Si se opta por entender que el obligado incurre en un error de tipo,⁸⁵⁶ la responsabilidad del asesor sería inexistente como partícipe⁸⁵⁷ en base el principio de responsabilidad limitada⁸⁵⁸. Sólo en el caso de que el error en el que incurre el obligado sea considerado error de prohibición vencible, existiría responsabilidad penal del asesor como partícipe⁸⁵⁹.

Respecto al consejo equivocado por parte del asesor, y el posible error en que pueda incurrir el asesorado, surge la duda de si este deberá comprobar aquella orientación técnica o no. FERRÉ OLIVÉ⁸⁶⁰ analiza esta cuestión, distinguiendo a su vez dos supuestos. Así, si el asesoramiento es claramente ineficiente en las que el asesorado obtiene consejos que sospecha no son correctos pero que los utiliza para favorecer sus intereses patrimoniales, más que un error se trataría de una coartada en caso de ser descubierto. Entendemos con este autor, que en este supuesto no cabría

⁸⁵⁶ Cfr. JUFRESA PATAU/ GRASAS I HERNANDEZ, "El delito fiscal a la luz de las últimas reformas del CP", *La Ley Penal*, 2014, pp.17 y ss.

⁸⁵⁷ La participación de asesores, abogados u otros expertos en la materia es considerado por la jurisprudencia de forma mayoritaria como cooperación necesaria.

⁸⁵⁸ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.207.

⁸⁵⁹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.207.

⁸⁶⁰ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.277-278. GOMEZ MARTÍN, "La responsabilidad penal del asesor fiscal", *La Ley Penal*, 2010, p.14. Para el autor, en estos casos, la responsabilidad del asesor dependerá del grado de conocimiento que tenga de la incorrección de la información proporcionada, pues el dolo puede ser de cualquier clase.

error⁸⁶¹. Pero si el asesoramiento lo que informa de forma equivocada es que se trata de una infracción administrativa, y no de una infracción penal, por ejemplo, el sujeto obligado habría actuado de forma dolosa. El autor habría actuado mediante error en la cuantía o error en la naturaleza de la infracción (cree que es administrativa). Se propone por FERRÉ OLIVÉ un error de prohibición vencible que atenúe la pena del asesorado⁸⁶².

Sin embargo, como apuntábamos más arriba, consideramos que podría existir error en el asesorado si se demuestra que estaba ante una información emitida por un especialista en Derecho Tributario, de forma completa y verificable, amparada en consultas a la Administración o sentencias judiciales, y cuya ilicitud no es palpable o evidente, sino todo lo contrario.⁸⁶³

Desde el punto de vista del asesor, pueden producirse igualmente algún supuesto de error. Así, en estos casos es habitual que el asesor solicite al obligado tributario todo tipo de documentación relativa a las obligaciones tributarias objeto del asesoramiento o de gestión de tributos. En este sentido, si el obligado remite documentación mendaz o incorrecta, y el asesor desconoce esa calificación, este, de producirse el tipo del art. 305 CP, habría actuado bajo un error de tipo respondiendo el obligado tributario como autor⁸⁶⁴.

⁸⁶¹ Supuesto analizado en SAP Tenerife 487/2017, de 4 de diciembre de 2017: "*La delegación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad en una asesoría fiscal externa, únicamente permitiría la exención de la responsabilidad penal del encausado como administrador único de la sociedad, si se produjera en un contexto de confianza de que tales obligaciones iban a ser cumplidas de forma correcta, sin embargo la sentencia impugnada tan solo arroja dudas sobre la existencia de dicha confianza por parte del encausado. Si existían razones para dudar sobre el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del asesor fiscal externo, el encausado debió asegurarse del correcto cumplimiento de las mismas*".

⁸⁶² Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.278 citando a LUZON PEÑA, D.M. (2012): "¿Responsabilidad penal del asesor jurídico?" RP n° 29, p.103. Situación similar a la analizada en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.610. Para este autor, un *error de subsunción* podrá ser origen de un *error de prohibición*, en el caso de que el autor supone que el hecho que valora incorrectamente no está prohibido por ninguna norma, pudiendo ser en este caso, el error relevante, e incluso invencible, como por ejemplo en el caso de que el autor *confíe* en la información equivocada proporcionada por un *abogado*. *Vid. supra* "Error en la cuantía"

⁸⁶³ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, "Cuestiones de la autoría y la participación", *Diario La Ley*, n° 8715, 2016, p.4: "*quien cuenta con el asesoramiento de un técnico especialista en derecho fiscal habrá recurrido a una fuente confiable de información jurídica y consecuentemente, si ha obrado sobre la base de un consejo técnico de un asesor, su error será siempre invencible o inevitable y ello excluirá su responsabilidad...*".

⁸⁶⁴ Supuesto presentado por GOMEZ MARTÍN, *La responsabilidad penal del asesor fiscal, La Ley Penal*, 2010, pp.12-13. Similar solución, 2018 p tratado, p.208. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.141: "*...aunque haya asumido formalmente la representación*".

4.4. Asesoramiento. Indicio de dolo y de inexistencia de error

Sea como fuere, es cierto que el disponer de "asesoramiento técnico", asistencia letrada, etc. es, en ocasiones, tal y como apunta SILVA SÁNCHEZ,⁸⁶⁵ entendido por algunos Juzgados y Tribunales, en el ámbito del delito fiscal, como indicio de la existencia de dolo y conocimiento de la antijuricidad en el asesorado⁸⁶⁶.

Prueba de lo anterior es la STS 774/2005, de 2 de junio de 2005, en la que la Sala razona que, *"insistiéndose una vez más en que quienes están al frente de sociedades como la citada, con un nada desdeñable volumen de negocios, conocen sus obligaciones en materia tributaria, siquiera sea por disponer sin duda de asesores especializados en dichos temas que les ilustran sobre ellos, máxime cuando se trata ni más ni menos que de un impuesto tan esencial para aquéllas como el que grava su renta."* A lo que añade que, *"la alta dirección de una entidad bancaria como la de autos dispone, sin duda alguna, de los asesoramientos pertinentes -a través de los servicios jurídicos, tanto internos como externos- para conocer el alcance de las normas jurídicas reguladoras de su actividad"*.

Así lo entiende la SAP Córdoba 57/2006, de 27 de febrero de 2006, en la que se argumenta que:

"Se trata de un empresario con un volumen de negocio importante, que se encuentra auxiliado, y éste es un dato cierto, por profesionales del asesoramiento fiscal, lo que denota una imposibilidad casi absoluta de no tener conocimiento de la normativa fiscal y contable, dada la disponibilidad de los servicios de aquéllos."

O de manera similar la SAP de A Coruña 12/2017, de 9 de enero de 2017, otorga a la existencia de asesoría fiscal, como un indicio que impide alegar cualquier tipo de ignorancia o error en cuanto a la obligación de declarar. Y es que, desde ese

⁸⁶⁵ Situación puesta de manifiesto por SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.81 y FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.279.

⁸⁶⁶ A lo que tenemos que añadir el disponer de mera gestoría para la gestión de impuestos. Así se expresa la SAP de ACORUÑA, 12/2017, de 9 de enero de 2017, en causa por Delito contra la Hacienda Pública al argumentar: *"...sin que quepa alegar error o ignorancia acerca de la existencia de la obligación de declarar cuando el sujeto activo conoce esa obligación y, sobre todo, cuando goza de asesoría (SAP Madrid, 16 , 20 febrero 2006)."*

punto de vista, el sujeto activo ya conocería dicha obligación, y se situaría más próximo a la teoría de la ignorancia deliberada que a la del error.

4.4.1. Oposición de cierto sector doctrinal a la teoría de la ignorancia deliberada

No obstante, como se ha indicado anteriormente, existe un sector doctrinal y una corriente jurisprudencial cada vez más numerosa que se oponen frontalmente a la teoría de la ignorancia deliberada⁸⁶⁷.

Los motivos de tal rechazo son el propio concepto de “ignorancia deliberada”, su posible choque con el derecho constitucional a la presunción de inocencia, y la propia exigencia del principio de culpabilidad penal.

Y es que, como señala la STS 374/2017, *“en alguno de los precedentes de esta Sala, no obstante, se ha mencionado la «ignorancia deliberada», como criterio para tener por acreditado el elemento cognitivo del dolo, es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo... Asimismo se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la «ignorancia deliberada» - cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la STS de 20-7-2006 - pueda ser utilizada para eludir «la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual », o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo”*.

Esta postura con cada vez más presencia, es contraria a fundamentar la culpabilidad del autor en la posición que se ha colocado el sujeto obligado mediante un desconocimiento voluntario -teoría de ignorancia deliberada-. Desde esta postura,

⁸⁶⁷ Ya en la STS 797/2006, de 20 de julio de 2006, Ponente Bacigalupo Zapater en causa por delito contra la salud pública y blanqueo de capitales, ponía de manifiesto que dicha teoría no resultaba *“ni idiomáticamente ni conceptualmente adecuada”*... *“Sobre estas bases la Audiencia dijo no tener dudas sobre la existencia de dolo directo de este recurrente y de los otros que se encuentran en situación similar, descartando que hayan obrado con imprudencia grave (cuestión relevante a los efectos de la posible aplicación del art. 303.3 CP). En este contexto hizo referencia a una doctrina a la que atribuye proceder del derecho de los EEUU, según la cual se trataría de casos de «ignorancia deliberada» o de «ignorancia intencional». Tales expresiones no resultan ni idiomática ni conceptualmente adecuadas, dado que si se tiene intención de ignorar es porque, en realidad, se sabe lo que se ignora. Nadie puede tener intención de lo que no sabe. La contradicción in terminis es evidente.”*

la justificación y argumentación de la culpabilidad del autor del delito debe de realizarse a la inversa, esto es, analizar el dolo mediante prueba directa e indicios⁸⁶⁸.

Así lo entiende la SAP de Lleida 97/2017, de 14 de marzo de 2017, donde se dice que:

Ahora bien, como también se dice en el recurso, la doctrina de la ignorancia deliberada no puede servir de sustitutivo de la obligación de analizar el dolo o de examinar la concurrencia del tipo subjetivo que, evidentemente, no puede ser objeto de simple presunción. Por lo tanto, deberá examinarse si en el presente caso la ignorancia que invoca el recurrente era cierta, con lo que no podía tener conocimiento de aquello que en su condición de administrador le correspondía, o si, por el contrario, el afirmado desconocimiento era simple consecuencia de su previa decisión de no querer obtenerlo o simple manifestación de su indiferencia ante aquello que debía requerir su atención, pero ante lo que omitió tomar medidas para no incurrir, deliberadamente, en responsabilidad.

⁸⁶⁸ STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017: "en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo", señalando a continuación que en el caso analizado "la consciencia y voluntad del método y resultado fraudulento en relación al deber de tributar por IRPF, viene evidenciado por los datos objetivos constatados por prueba directa e indiciaria que acreditan los actos que se dicen ejecutados material y directamente por el acusado y que permiten inferir consciencia y voluntad de que con tales actos eludía el debido pago fiscal". En este sentido SAP Vizcaya 90151/2014, de 16 de abril de 2014, absolviendo de delito fiscal: "Debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo. Asimismo tampoco cabe impugnar la aplicación del principio "in dubio pro reo" realizada por los Tribunales de instancia sobre los hechos con apoyo en un supuesto "principio" de la ignorancia deliberada". Expuesto lo anterior, se desprende que en este caso concreto no procede la aplicación la teoría de la ignorancia deliberada (denostada por parte de la Jurisprudencia como se acaba de ver, o al menos su aplicación automática en detrimento de principios básicos de nuestro Derecho como es el principio de culpabilidad) lo que ha de llevarnos a confirmar la sentencia absolutoria dictada en esta causa."

CAPÍTULO XI

¿REQUIERE EL DELITO FISCAL UN ÁNIMO ESPECIAL?

POSIBLES ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL ART. 305 CP

Artículo: CISNEROS GONZÁLEZ, J.M. (2017): "¿Requiere el delito fiscal un ánimo especial? Estudio acerca de los elementos subjetivos del art. 305 CP, y de su deducción en el proceso penal". Publicado en la Revista *La Ley Penal*, Nº 127. Ed. Wolters Kluwer. Julio-Agosto.

1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. IMPORTANCIA DE LA CORRECTA DELIMITACIÓN Y DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL INJUSTO

Los delitos dolosos, normalmente, exigen en el plano subjetivo únicamente el dolo, esto es, que el sujeto tenga conocimiento y voluntad⁸⁶⁹, o simplemente conocimiento⁸⁷⁰, de realizar los elementos del tipo objetivo.

Pero existen tipos penales que, además del dolo, requieren la presencia de especiales elementos de carácter subjetivo, es decir, particulares motivaciones, tendencias⁸⁷¹, intenciones o impulsos⁸⁷² que no se corresponden simplemente con

⁸⁶⁹ Cfr.. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.283.

⁸⁷⁰ Vid. *Teoría cognitiva del dolo* en BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, p.225. "El dolo se caracteriza básicamente por el conocimiento de los elementos del tipo objetivo, es decir, de los elementos que caracterizan la acción como generadora de un peligro jurídicamente desaprobado que afecta de manera concreta un determinado objeto protegido". Igualmente citada por PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, pp.490,491.

⁸⁷¹ Cfr.. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.296.

aquel, sino que añaden una finalidad trascendente o relevante⁸⁷³ en la conducta del sujeto.

Estos elementos tienen su *origen* en la doctrina *jurídico-penal alemana*⁸⁷⁴, y pueden ser definidos "*como todos aquellos requisitos de carácter subjetivo distintos al dolo que el tipo exige, además de éste, para su realización*"⁸⁷⁵.

A este respecto, la doctrina ha realizado distintas *clasificaciones*. Una de las catalogaciones clásicas,⁸⁷⁶ distingue entre los elementos subjetivos constituidos por una "*tendencia interna trascendente*" y aquellos poseedores de una "*tendencia interna intensificada*". En los primeros, existe una finalidad o motivo que va *más allá* (*trasciende*) de la realización del hecho típico. Y en los segundos, representados por una "*tendencia interna intensificada*", el sujeto otorga a la *acción típica un determinado sentido subjetivo*. Este sería el caso de los llamados "*delitos de tendencia*"⁸⁷⁷.

En este sentido, para un amplio sector doctrinal⁸⁷⁸, el delito fiscal describe un delito de *tendencia interna intensificada*, en el que "*subyace una específica dirección de la voluntad en el autor, que manifiesta la tendencia especialmente peligrosa para*

⁸⁷² Cfr. RAMOS TAPIA, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.529.

⁸⁷³ Vid. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, pp.224,241.

⁸⁷⁴ Vid. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, p.241. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.278, señala que dichos elementos fueron introducidos por FISCHER y desarrollados por MEZGER. MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal, parte general*. Tirant lo blanch, Valencia. 4ª ed., 2000, p.316, cita un artículo publicado en 1924 por MEZGER, donde el autor "*sistematizó y dio carta de naturaleza a tales elementos*".

⁸⁷⁵ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.278.

⁸⁷⁶ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, pp.226, 227, 278.

⁸⁷⁷ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, "Los elementos subjetivos del tipo de acción" *RTyD*, 2013, p.245. El autor mantiene una posición muy restrictiva de admitir los elementos subjetivos del injusto. Y razona que los delitos de tendencia interna intensificada se nutren de casos de elementos subjetivos que no aparecen expresamente descritos en el tipo sino que se deducen tácitamente por la doctrina y la jurisprudencia. Para el autor, estos no constituirían la calificación de elementos subjetivos del tipo de acción, sino que forman parte del propio dolo.

⁸⁷⁸ Cfr. MORALES PRATS, "Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria", *RTL*, 1986, p.13. Referencia del autor al artículo 349 en relación al *ánimo defraudatorio de perjudicar*. Mismo sentido SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.83, en relación al artículo 319 previo a la reforma de 1985. Para AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.281. Para el autor, el antiguo artículo 349 describía un delito de tendencia interna intensificada, si bien no era partidario de la cualificación del ánimo defraudatorio como perteneciente a la estructura de un delito clasificado como tal. pp.281-283. En contra del delito fiscal como delito de tendencia, Vid. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.184, referido al antiguo art. 349 CP.

el bien jurídico"⁸⁷⁹. Dicha calificación no es nueva, ya que el antiguo *delito de ocultación fraudulenta de bienes* (al que más adelante nos referiremos), germen del delito fiscal como tal, y que se encontraba tipificado en el artículo 319 *previo* a la entrada en vigor de la ley 50/1977, ya era considerado *como un delito de tendencia*, pues era necesaria la presencia de una "*específica intencionalidad defraudadora*"⁸⁸⁰.

Tras el dolo, la exigencia de *estos elementos* se presenta como el *eje fundamental* en lo que a la parte subjetiva del tipo se refiere. Y ello, porque en el caso de que un delito exija de una especial intención o motivación, su *ausencia* en la conducta del sujeto daría lugar a *dos posibles efectos*⁸⁸¹. Así, puede ocurrir que al faltar uno de los requisitos del tipo (subjetivo), no se produzca el respectivo tipo de injusto, por lo que sólo podría darse *otro tipo delictivo* si se cumplen los requisitos del mismo. Pero si no existe otro tipo de injusto, el hecho sería *atípico*, y por tanto la conducta, *impune*. De ahí radica la importancia en cuanto a la delimitación y definición de aquellas motivaciones en las figuras delictivas que lo demanden.

Normalmente, es el legislador el que de *forma expresa* introduce dichos elementos, pudiendo observarse con facilidad con la *mera lectura* del tipo correspondiente. Sin embargo, en ocasiones, no se introducen literalmente en la conducta típica, sino que son la *doctrina* y la *jurisprudencia* los que observan *implícitamente* la existencia de dicha motivación, y le otorgan la calificación de requisito del injusto⁸⁸². En estos casos, donde estas intenciones o impulsos no se encuentran determinados *expresamente o de forma literal* en el tipo, surge una compleja tarea de *deducción* e *interpretación* sobre la exigencia o no de dichos elementos de carácter subjetivo.

⁸⁷⁹ Son antiguas las alusiones doctrinales del delito fiscal como *delito de tendencia*, lo cual iría en consonancia con la exigencia de un *ánimo de defraudar*. Así, la "*Circular 2/1978 de la Fiscalía General del Estado sobre persecución del delito fiscal*" en relación a la ley 50/1977, ya calificaba el delito fiscal como *delito de tendencia*.

⁸⁸⁰ (12) Cfr. FERNANDEZ CUEVAS en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, 1977, p.370.

⁸⁸¹ Vid. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2000, p.317.

⁸⁸² Vid. RAMOS TAPIA, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.530. Por *coherencia con el bien jurídico* protegido por el tipo penal. En contra de la tendencia de deducir tácitamente en algunos delitos económicos la presencia de elementos subjetivos del injusto donde el legislador no lo ha hecho de modo explícito, se sitúa MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2011, p.250. El rechazo del autor es mayor en el caso del delito de defraudación tributaria del artículo 305CP en relación al "*ánimo de defraudar*" exigido por algunos autores y sector de la jurisprudencia.

2. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y UN POSIBLE ELEMENTO SUBJETIVO DEL INJUSTO

Salvo en la *Ley 50/1977, de 14 de noviembre*, en la que el legislador introducía en su artículo 319⁸⁸³ una presunción legal del "*ánimo de defraudar*", *no ha existido* otra referencia *expresa* a un elemento subjetivo concreto distinto del dolo que deba de dirigir la voluntad del sujeto activo del delito fiscal. Así, a diferencia de lo que ocurre en otros tipos delictivos en los que el legislador incluía de forma específica un elemento subjetivo del injusto, en el delito de defraudación tributaria no sucede lo mismo, ya que *no se encuentra una alusión clara y evidente* a un especial ánimo o intención con la observación y lectura de los distintos preceptos que han regulado esta figura⁸⁸⁴. *Ni* en el artículo 349 en cualquiera de sus dos redacciones⁸⁸⁵, *ni* en el posterior artículo 305 en sus cuatro modificaciones,⁸⁸⁶ hay una referencia *patente y manifiesta* a ningún elemento subjetivo del injusto más allá del verbo nuclear "defraudar", el cual sí se ha mantenido desde aquella Ley de 1977 hasta la actualidad.

Los sectores doctrinales que observan y defienden la existencia de estos elementos subjetivos en las distintos tipos penales que han definido el delito fiscal, han aportado distintos *argumentos a su favor*. Así, en la defensa de que existe un concreto ánimo que deba dirigir la conducta del autor, y a modo de ejemplo, podemos encontrar razonamientos como el "*principio de intervención mínima*", mediante el cual, al

⁸⁸³ Art. 319.1 de la *Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal*: "*Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria*".

⁸⁸⁴ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, "Los elementos subjetivos del tipo de acción" *RTyD*, 2013, p.252. El autor realiza una crítica sobre dichos elementos implícitos al no ser requeridos por el legislador, y propone, incluso en los casos en los que los elementos subjetivos aparecen expresamente descritos en un tipo, su sustitución por elementos objetivos o su eliminación.

⁸⁸⁵ Vid. artículo 349 introducido por *Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública*, reformado por *Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio por la que se modificaban determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*.

⁸⁸⁶ Vid. artículo 305 introducido por *Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal*, modificado por *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, reformado por la *Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio*, por la que se modificaba la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, y reformado por *Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre*, por la que se modificaba 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.

producirse un mayor desvalor de la acción se requiere la aplicación del Derecho Penal, acudiendo al Derecho Administrativo sancionador en caso de no existir tal ánimo⁸⁸⁷. El propio verbo rector del tipo, "defraudar". La *presunción defraudatoria* del antiguo artículo 319⁸⁸⁸. La necesidad de coherencia con el bien jurídico, o incluso el carácter defraudatorio emanado de las propias modalidades típicas⁸⁸⁹. A estas consideraciones, se podría sumar la posibilidad de *haber heredado* del antiguo *delito de ocultación fraudulenta de bienes* la necesidad de una intención especial en la conducta, esta es, una específica pretensión defraudadora⁸⁹⁰.

Por ello, tanto la doctrina como la jurisprudencia se dividen en torno a distintas teorías sobre la *presencia o ausencia* de dichos elementos, encontrando en el ámbito propio del delito fiscal *tres posturas* diferenciadas. La *primera* de ellas requiere simplemente del dolo, o también denominado "dolo de defraudar". Es decir, el sujeto simplemente deberá tener conocimiento de estar realizando las conductas típicas defraudatorias⁸⁹¹. De otro lado se encuentra un segundo sector doctrinal, más minoritario⁸⁹², pero con gran respaldo jurisprudencial, para quien no sólo sería necesario que el sujeto obrara mediante el dolo, sino que debería actuar con el tradicional "ánimo de defraudar" o "*animus defraudandi*". Y por último, se halla un amplio sector doctrinal⁸⁹³, que observa en el delito de defraudación fiscal un "*ánimo de lucro*" implícito.

⁸⁸⁷ Vid. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.91.

⁸⁸⁸ Vid. art. 319 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

⁸⁸⁹ Cfr. SAIZ DIAZ, "El delito de defraudación tributaria", *Diario La Ley*, 2005, p.2.

⁸⁹⁰ Vid. FERNANDEZ CUEVAS, en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, 1977, p.370.

⁸⁹¹ Se posicionan de acuerdo a esta línea con ligeras matizaciones MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.288, BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal, PE*, 2012, p.26, POLAINO NAVARRETE, "El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal", *EPcr*, 1986, pp.179-181, MORALES PRATS en QUINTERO OLIVARES (dir.), *Comentarios a la parte especial*, 2011, p.1052, SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.86, o SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.73.

⁸⁹² Vid. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, pp.75,76, y STS, de 28 junio 1991 rec. 623/1989, STS de 9 de marzo de 1993 y STS 171/2011, de 17 de marzo de 2011, entre otras.

⁸⁹³ Vid. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.289. RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", *Comentarios a la legislación penal, RDP*, 1983, p.275, BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.85, MESTRE DELGADO, *La defraudación tributaria por omisión*, 1991, pp.84, 85, CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.90, o SAIZ DIAZ, "El delito de defraudación tributaria", *Diario La Ley*, 2005, p.2.

3. TEORÍAS SOBRE LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL INJUSTO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

3.1. Dolo y dolo de defraudar

Según esta teoría, el carácter *defraudatorio* del delito fiscal se centra en el *propio dolo*. No se requeriría elemento subjetivo añadido a este. Es el denominado "*dolo de defraudar*", mediante el cual, el sujeto deberá tener *conocimiento y voluntad de estar realizando la conducta del tipo, esto es, defraudar, mediante cualquiera de las modalidades típicas*.

Así, BACIGALUPO ZAPATER⁸⁹⁴ entendía que era necesario que el *autor* "*sepa que elude el pago de un impuesto y haga lo que hace queriendo*",⁸⁹⁵ o en el supuesto omisivo...*cuando sepa que recibe beneficio fiscal y conozca las circunstancias que determinan la improcedencia del mismo*".

Para ese sector⁸⁹⁶, o bien *se niega la existencia de un elemento subjetivo distinto del dolo*, o bien, *se otorga un contenido defraudatorio a la conducta y al*

⁸⁹⁴ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", *RFDU*, n.º 56, 1979, pp.89,90, en referencia al antiguo artículo 319.

⁸⁹⁵ Teoría seguida por resoluciones como la STS 209/2019, de 22 de abril de 2019: "...con el ánimo de eludir el pago del impuesto (tipo subjetivo)".

⁸⁹⁶ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.288. El autor niega que se requiera elemento subjetivo del injusto sobreañadido al dolo. POLAINO NAVARRETE, "El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal", *EP*, 1986, pp.179-181 para quien en referencia al pretérito artículo 349 no se exigía ningún elemento subjetivo del injusto. MORALES PRATS, F. en QUINTERO OLIVARES, G., (Dir.), *Comentarios a la Parte Especial del derecho penal*, 9ª ed., 2011, Aranzadi, p.1052. MARTIN QUERALT, *Derecho Tributario*, 2015, p.286 para quien tiene que concurrir un elemento intencional, esto es, *tiene que tratarse de una acción u omisión dolosa*. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.73, para quien la intención es indiferenciable del dolo. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.86. Para el autor, es innecesario el llamado elemento subjetivo del injusto, ya que lo realmente relevante en el delito de defraudación tributaria es que el sujeto conozca sus deberes tributarios y omita su cumplimiento, provocando así un resultado lesivo del que también tiene que tener conciencia y que voluntariamente acepta, aunque sea por móviles distintos de la mera intención de causar el daño a la Hacienda... o que conozca el sentido de su acción y quiera, aunque sea indirectamente, el resultado. BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal*, PE, 2012, p.26. Para el autor, en el delito del artículo 305CP el dolo equivale al "*ánimo defraudatorio*", esto es, a "*la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber*", citando la sentencia del Tribunal Supremo núm. 801/2008, de 26 de noviembre. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español*, PE, 2010, p.819. Refiere el autor que la palabra "*defraudar*" encierra todo el desvalor del tipo subjetivo: *conocimiento de los deberes y obligaciones tributarias y obrar contra ellos*, con cita a la STS 2 de marzo de 1988. DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1995, pp.32-33: "...el dolo, en esta clase de delitos en los que la defraudación constituye uno de los elementos objetivos del tipo, también ha de abarcar la realidad de tal defraudación. Por tanto aunque no aparezca

resultado objetivo, debiendo abarcar el dolo por tanto, dichos elementos. El sujeto tendría simplemente que *conocer y querer*⁸⁹⁷ dicha defraudación sin otra mayor intención o motivación⁸⁹⁸.

Desde el punto de vista *procesal y de protección de la norma*, es cierto que esta teoría *restrictiva* de elemento subjetivo del injusto *facilita* la prueba sobre una conducta constitutiva de fraude tributario⁸⁹⁹. No se requeriría mayor inferencia que el *propio conocimiento* de realizar la conducta típica, y sería *innecesario* tener que acreditar *otra intención o motivación* en la conducta del sujeto. Por ello, las resoluciones judiciales que se posicionan de acuerdo con esta postura, centran la argumentación en el *dolo* y en su modalidad *dolosa eventual*, límite mínimo de aquel, mediante la cual bastaría *"con que pueda inferirse un conocimiento seguro o muy probable del agente de los elementos objetivos del ilícito penal"*⁹⁰⁰.

expresamente en el texto de la norma penal, en todas estas infracciones se exige el conocimiento y la voluntad de defraudar (ánimo fraudulento es equivalente a intención o voluntad de defraudar)."

⁸⁹⁷ Según teoría cognitiva del dolo bastaría con el *conocimiento* de los elementos del tipo objetivo. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, p.225. Igual posición a favor de enfoque puramente cognitivo en delitos económicos mantiene MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, en *Derecho Penal Económico*, CGPJ, 2001, pp.116-117.

⁸⁹⁸ La jurisprudencia se ha posicionado con arreglo a esta tesis en varias sentencias. Entre ellas encontramos la STS 209/2018, de 14/06/2018: *"Y en lo concerniente al elemento subjetivo, el dolo propio del delito fiscal exige el conocimiento de la realización del hecho imponible, del deber de pagar a la Hacienda Pública y del incumplimiento de la obligación derivada de ese deber, incumplimiento que ha de obedecer a un acto voluntario del autor del delito. No pareciendo exigibles otros elementos subjetivos cualificadores del dolo básico, como el ánimo de perjudicar o el ánimo de lucro (STS 346/2011, de 05/05), al no imponerlos específicamente la norma penal; exigencia que además resultaría poco compatible con el hecho de que la jurisprudencia admita la comisión del delito mediante dolo eventual (817/2010, de 30-9; 586/2014, de 2-7; 523/2015, de 5-10; y 892/2016, de 25-11, entre otras)".* SAP Navarra 152/2008, de 22/10/2008: *"Para la percepción de elemento subjetivo del tipo del injusto del delito fiscal no es preciso un particular ánimo defraudatorio distinto del dolo o equiparable con carácter exclusivo a un dolo intencional, sino que, como viene afirmando la mejor doctrina y jurisprudencia (S.T.S. de 10 de noviembre de 1993, basta la presencia de un dolo de defraudar, del que en absoluto es excluyente la modalidad del dolo eventual, bastando entonces con un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones o emisiones realizadas conllevaría a una actividad defraudatoria y la asunción por parte del sujeto de esa probabilidad no es por tanto, en suma, una especial intención de defraudar lo que ha de probarse, sino que para considerar concurrente el dolo del art. 305 del C.P. bastará con que pueda inferirse un conocimiento seguro o muy probable de el agente de los elementos objetivos del ilícito penal"*. Mismo criterio en SAP Las Palmas 64/2010, de 8 de marzo de 2010, SAP Zaragoza 506/2016, de 24 de octubre de 2016. SAP Madrid 475/2002, de 20 de septiembre de 2002, entre otras.

⁸⁹⁹ En este sentido GUERRA AZCONA, I. en DE FUENTES BARDAJÍ, J. (Dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Aranzadi, 2008, p.170. Para los autores, en el delito fiscal es *"difícil asumir que una actuación tributaria ilícita con relevancia penal no tenga finalidad defraudatoria sin que deba exigirse más actitud dolosa que conocer que se está defraudando, es decir, que no se está tributando lo que se debe"*.

⁹⁰⁰ Cfr. Sentencia Audiencia Provincial de Madrid (Sección 6ª) núm. 475/2002, de 20 septiembre, entre otras.

La jurisprudencia se ha posicionado de acuerdo a esta tesis entre otras muchas en la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 751/2003, de 28 noviembre, en la que se afirmaba que *"el delito fiscal es un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva"*⁹⁰¹.

En el mismo sentido se expresa la STS núm. 2115/2002, de 3 enero, en la cual se razona por parte de la Sala Segunda, que el *"delito contra la Hacienda Pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo. Es en esto en lo que consiste la intención de defraudar a que frecuentemente se ha referido la jurisprudencia. Pero no hay base alguna en la descripción legal del delito para sostener la exigencia de un especial ánimo de perjudicar a la Hacienda Pública –lo que algún sector de la doctrina ha denominado «dolo reduplicado»– que normalmente sería ilusorio pues cuesta mucho imaginar un delito fiscal, por elevada que sea la cantidad defraudada, que pueda causar un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública. El dolo preciso para que el delito fiscal quede integrado no es distinto del que cabe predicar de cualquier otro de la misma estructura: es el que existe cuando el sujeto sabe lo que hace y hace lo que quiere"*.

⁹⁰¹ Vid. Igual en STS Sentencia núm. 1590/2003 de 22 abril y en STS núm. 801/2008, de 26 de noviembre. SAP Coruña 102/2013, de 12 de febrero de 2013: *"basta el dolo genérico, consistente en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntad de la conducta elusiva, generalmente omisiva, sin que se exija un especial ánimo de defraudar ni perjudicar a la Hacienda Pública"*. Mismo sentido en SAP Asturias 200/2012, de 24 de abril de 2012: *"Como establece la doctrina jurisprudencial para la percepción de elemento subjetivo del tipo del injusto del delito fiscal no es preciso un particular ánimo defraudatorio distinto del dolo o equiparable con carácter exclusivo a un dolo intencional, sino que, como viene afirmando la doctrina y jurisprudencia, desde la ya antigua sentencia del T.S. de 10 de noviembre de 1993), basta la presencia de un dolo de defraudar, del que en absoluto es excluyente la modalidad del dolo eventual, siendo suficiente con un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones o emisiones realizadas conllevaría a una actividad defraudatoria y la asunción por parte del sujeto de esa probabilidad no es por tanto, en suma, una especial intención de defraudar lo que ha de probarse, sino que para considerar concurrente el dolo del art. 305 del C.P. (y) bastará con que pueda inferirse un conocimiento seguro o muy probable de el agente de los elementos objetivos del ilícito penal"*.

La SAP de Cáceres núm. 63/2004, de 25 mayo,⁹⁰² parte igualmente de dicha posición, argumentando que *"no es preciso un particular ánimo defraudatorio distinto del dolo o equiparable con carácter exclusivo a un dolo intencional, sino que, como viene afirmando la mejor doctrina y la jurisprudencia (cfr. STS de 10 de noviembre de 1993), basta la presencia de un dolo de defraudar, del que en absoluto es excluible la modalidad doloso eventual..."*.

La jurisprudencia Constitucional, en relación al delito fiscal se ha manifestado en el sentido expuesto en las sentencias núm. 120/2005, de 10 de Mayo, donde se argumentaba que *"junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello"*. Similar criterio en la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 129/2008, de 27 de Octubre.

3.2. El "ánimo defraudatorio"

De otra parte se sitúa una postura, doctrinalmente más minoritaria pero con gran número de resoluciones judiciales a su favor,⁹⁰³ que acepta la existencia de un *elemento subjetivo del injusto* en el delito de defraudación tributaria. En concreto, sitúan el *"ánimo de defraudar"* como motivación imprescindible añadida al dolo para

⁹⁰² Mismo criterio en Sentencia núm. 475/2002, de 20 septiembre de Audiencia Provincial de Madrid, citada en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.168.

⁹⁰³ STS 611/2009, de 29 de mayo de 2009: *"Y no se trata de un mero incumplimiento de deberes tributarios por quien ha reconocido la deuda, sino que se ha pretendido ocultar una realidad tributariamente relevante, con ánimo de defraudar a la Hacienda Pública. Por todo lo que se deja expresado, la convicción alcanzada por el Tribunal de instancia de que el recurrente eludió, con conocimiento de las circunstancias de los hechos imponderables y, por consiguiente, con dolo y fraudulentamente, el pago del Impuesto del Valor Añadido, a que venía obligado, aparece razonable, acorde con las reglas de la lógica y las máximas de la experiencia, de ningún modo arbitraria y ajustada a las normas tributarias"*. SAP Almería 180/2015, de 17 de abril de 2015: *"concorre el elemento intencional o ánimo defraudatorio, porque éste, según reconoce numerosa jurisprudencia, es de suyo inherente no sólo al hecho de omitir la declaración fiscal, sino a las acciones tendentes a falsear, alterar u omitir datos o hechos imponderables para no pagar o pagar menos al Fisco"*. Aunque como se verá posteriormente, dudamos que en muchas resoluciones que refieren un *"ánimo de defraudar"*, se aluda a un verdadero elemento subjetivo del injusto, sino más bien al conocimiento por parte del agente de estar realizando una conducta objetivamente defraudatoria.

entender producido el delito que nos ocupa, sin la cual, la conducta quedará fuera del tipo penal⁹⁰⁴.

El requisito de una *especial tendencia o intención defraudatoria*⁹⁰⁵ en el delito fiscal, tendría su *origen lejano* en el *delito de ocultación fraudulenta de bienes del artículo 331 del Código Penal de 1870*⁹⁰⁶. Dicha figura delictiva, predecesora del delito fiscal como tal, exigía de una conducta de *ocultación* ejecutada con un *propósito de elusión del pago de los impuestos*⁹⁰⁷.

Como antecesor legal *más próximo* del "*animus defraudandi*", se encuentra la *presunción introducida por Ley 50/1977 en su artículo 319*, mención que permaneció vigente hasta la entrada en vigor del artículo 349 por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril. En aquella redacción, la de 1977, el legislador optaba por una *presunción legal de ánimo defraudatorio* en el segundo párrafo del artículo 319.1, con el siguiente contenido⁹⁰⁸: "*Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria*".

Pero, si el legislador estableció en la propia Ley una presunción del ánimo de defraudar para que no hubiera dudas sobre su existencia y significado, ¿consiguió su objetivo? Bien, el supuesto introducido en el definitivo artículo 319.1 en su segundo párrafo, fue ampliamente reprobado por la generalidad de la doctrina⁹⁰⁹, por

⁹⁰⁴ Vid. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, pp.75,76. Los autores consideran necesario el *ánimo de defraudar* consistente en una ventaja patrimonial por el impago de la deuda tributaria, y excluyen igualmente del ámbito penal el comportamiento simplemente doloso sin aquella finalidad y el comportamiento que lesiona la Hacienda Pública a través de la infracción del deber objetivo de cuidado.

⁹⁰⁵Defraudar: "*Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones*". Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigencia 2018.

⁹⁰⁶ Vid. redacción del artículo 331 del Código Penal de 1870; "*El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta debiere satisfacer, incurrirá en una multa de...*". Idéntica redacción salvo por la cuantía de la multa, mantenida hasta 1977 en distintos artículos, regulándose en el artículo 319 desde la reforma de 1944. Desarrollo histórico profundamente estudiado en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, pp.37-48.

⁹⁰⁷ La doctrina mayoritaria calificaba en el antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes, dicho *propósito de elusión*, como elemento subjetivo. Por todos, RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho Penal Español*, PE, 1977, p.900.

⁹⁰⁸ Vid. artículo 319.1, segundo inciso introducido por *Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal*.

⁹⁰⁹ Para RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho Penal Español* PE, 1983, p.944, dicha presunción era fruto del apresuramiento de los debates. Para BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", *RFDUCM*, nº 56,

innecesario al *expresar incorrectamente la realidad psicológica*⁹¹⁰, por ser *ejemplificador y no exhaustivo*⁹¹¹, y por haber trasladado al ámbito penal presunciones del ámbito tributario que no podían fundamentar responsabilidad penal. Además de ello, se le achacó que podía producir efectos contrarios a los pretendidos por la ley⁹¹², y por haber sido una de las principales dificultades para incriminar conductas lesivas del bien jurídico protegido por el delito fiscal⁹¹³. Incluso, algunos autores y sentencias del TS señalan que podría ponerse en duda su constitucionalidad⁹¹⁴.

Así, cabe preguntarse en este punto, *qué causa o motivo* llevó al legislador a introducir la referida *presunción* en el delito fiscal. Así, la doctrina ha apuntado como principales razones de un lado *aligerar la prueba de dicha motivación*⁹¹⁵ mediante el

1979, p.90, la forma en la que el legislador había introducido el elemento del tipo subjetivo era "*técnicamente deficiente y teóricamente poco ortodoxa*".

⁹¹⁰ Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, pp.277-278.

⁹¹¹ Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.279, pues según el autor, existirían supuestos no incluidos en dicha presunción, *cuya defraudación superior a la cantidad legal daría lugar a la impunidad*. En el mismo sentido DEL POZO LÓPEZ, y ARNAU ZOROA, en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, 1977, p.426. Mismo criterio sobre no exclusión de hipótesis distintas a las expresamente previstas por dicha presunción en jurisprudencia, por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Mayo de 1986. *En contra*, BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", *RFDUCM*, nº 56, 1979, p.89, para quien la presunción del ánimo de defraudar es un componente del supuesto de hecho típico. En este mismo sentido CÓRDOBA RODA, "El delito fiscal", *REDF*, 1977, p.694, para quien la presunción establecía una *relación cerrada de supuestos*, de imprescindible concurrencia cualquiera de ellos, para estimar cumplido el delito fiscal. En este mismo sentido se manifestó la primera sentencia bajo la redacción de la Ley 50/1977, Sentencia de la Audiencia Provincial de Salamanca, de 23 de Junio de 1982, profundamente estudiada por BANACLOCHE PÉREZ "Dolo y cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal", *CrT*, 1982, p.327 y ss. Sentido último seguido también en STS 28 de junio de 1991, salvo que ésta, además de los supuestos establecidos en la presunción, "parece" aceptar también, una ocultación de la base imponible como forma de comisión del delito fiscal. "*Si nunca se ocultó la real base imponible, ni hubo falsedades o anomalías en la contabilidad, ni se obstaculizó en forma alguna la acción inspectora...*". Concepto y requisitos de la "Ocultación" estudiados en el presente trabajo al analizar la parte objetiva del delito.

⁹¹² *Cfr.* RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.279.

⁹¹³ Vid. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.83. El autor razona tal postura en la idea de que no era sencillo probar la existencia de ese ánimo.

⁹¹⁴ Vid. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.279. Mismo sentido seguido en Sentencia del Tribunal Supremo de 27 diciembre 1990, citada por BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.76. En este sentido también la STS 27/12/1991: "*El viejo art. 319 presumía el ánimo defraudatorio en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstaculización a la acción de los investigadores de la Administración Tributaria. El precepto sería hoy, sin duda, inconstitucional, pero ello no supone que tales circunstancias no puedan ser tenidas en cuenta, entre otras, para inferir el elemento culpabilístico*".

⁹¹⁵ PÉREZ ROYO, en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, 1977, pp.371,372. Idéntico criterio en BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.75.

establecimiento de unos supuestos en el tipo que conllevaran la presencia de tal ánimo y de otro, dar mayor garantía respecto al *error de tipo*⁹¹⁶.

Es importante reflejar en este punto que dicha presunción no se encontraba en el *Proyecto de la Ley*⁹¹⁷, el cual tenía la siguiente composición: "*Cometerán delito fiscal los que en su provecho o en el de terceros defraudaren maliciosamente al Tesoro Público o a las Haciendas Locales, eludiendo el pago de los tributos que les correspondan o disfrutando ilícitamente de ventajas fiscales...*". Finalmente, el contenido definitivo del artículo 319 de la Ley de 1977 *eliminó* el adverbio "maliciosamente"⁹¹⁸ que según el Proyecto debía acompañar a la defraudación, y *sustituyó* las circunstancias que debían concurrir para entenderse producido el supuesto de hecho por una *presunción legal* enormemente criticada, que sólo comprendía algunas de ellas.

Años más tarde, en los debates parlamentarios previos a la aprobación de la Ley Orgánica 2/1985 de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, si bien reconocía que la redacción del art. 319 de 1977 *no tuvo éxito* en cuanto a la presunción existente del "*ánimo de defraudar*", se pretendió por algún Grupo Parlamentario, introducir un inciso en el párrafo primero del artículo 349 con otra presunción referente a dicho ánimo⁹¹⁹. Algo que finalmente no se incluyó en la redacción definitiva.

De esta forma la Ley Orgánica 2/1985 derogó el artículo 319 y *eliminó* aquella *presunción defraudatoria* a la vez que *mantenía* el mismo *verbo nuclear*.

⁹¹⁶ BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", *RFDUCM*, nº 56, 1979, p.90: "...el legislador habría querido dar una mayor garantía con respecto al error tipo, que es el que excluye al dolo, tal vez en razón de las particularidades de las circunstancias que componen el supuesto hecho típico objetivo".

⁹¹⁷ Vid. Boletín Oficial de las Cortes, nº4, 8 de Agosto de 1977.

⁹¹⁸ Vid. RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.90. Para la autora, la eliminación por el legislador del término "*maliciosamente*" que contenía el Proyecto suponía que no existiera base legal para la presencia de un elemento subjetivo del injusto.

⁹¹⁹ Intervención en Congreso de los Diputados en el debate del Proyecto de Ley Orgánica de Reforma del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública, del Sr. GARCÍA AGUDÍN, cuya enmienda pretendía introducir el siguiente inciso: "*Se entenderá que existe ánimo de defraudar en el caso de falseamiento sustancial de datos contables o comprobantes necesarios para determinar el hecho o la base imponible*". Vid. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, sesión plenaria número 179 celebrada el martes, 12 de febrero de 1985, p.8232.

La jurisprudencia se ha manifestado reiteradamente a favor del elemento subjetivo "*ánimo de defraudar*" en el delito fiscal. Así lo ha hecho en la STS de 29 de junio 1985,⁹²⁰ STS de 2 marzo 1988, STS , 28 junio 1991, STS 20 noviembre 1991, y STS 3 diciembre 1991, en la STS de 9 de marzo de 1993, o más recientemente en sentencias del Tribunal Supremo 1244/2003, de 3 de octubre de 2003, STS 1599/2005, de 14 noviembre de 2005,⁹²¹ STS 1505/2005, de 25 de Noviembre, y STS 171/2011, de 17 de marzo.

La gran cantidad de disposiciones, resoluciones y opiniones a favor de aquel *componente subjetivo defraudatorio, pudo condicionar* en su momento al propio *legislador* a la hora de tipificar infracciones penales. Así podría haber sucedido en la defraudación a la Seguridad Social, la cual tanto en su redacción por Ley Orgánica 6/1995 en su artículo 349bis⁹²², como en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre en su artículo 307, contenían expresamente la referencia a un "*ánimo fraudulento*"⁹²³. No así en el delito fiscal⁹²⁴.

⁹²⁰ Citada por APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, 1997, p.282.

⁹²¹ Sentencia que define el *ánimo de defraudar* como la obtención de "*un lucro propio en perjuicio de aquel erario dejando de pagar impuestos*". SAP BALEARES 202/1998, de 31 de julio de 1998: "*Con todo, el ánimo defraudatorio es claro al no presentar declaración del I.R.P.F. y del Impuesto de Sociedades durante 1993, correspondiente al ejercicio económico de 1992, a sabiendas de tal obligación, puesto que no dudaron en solicitar la devolución del I.V.A. repercutido; y la defraudación fijada en el proceso penal es aneja al delito y debe imponerse la responsabilidad civil a los autores incumplidores; sin perjuicio de que, por no alcanzar la cuota defraudada los quince millones de pesetas respecto de los coacusados y no constituir delito fiscal sus omisiones, puede la Hacienda Pública determinarla definitivamente y hacer efectiva la deuda tributaria de ambos en los correspondientes expedientes administrativos.*"

⁹²² Vid. Ley Orgánica 6/1995, de 29 de Junio en el artículo 349bis: "*... al que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de esta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 15.000.000 de pesetas*". Redacción prácticamente idéntica al supuesto de hecho del artículo 307 de la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre, excepto por el termino *dolosa* que el primero incluía. En el artículo 307 introducido mediante Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, se eliminó finalmente toda referencia al *ánimo fraudulento*. Eliminación vigente en el resto de modificaciones del mencionado artículo 307 hasta la actual redacción por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

⁹²³ Cfr. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, en *Derecho Penal Económico*, CGPJ, 2001,p.124.

⁹²⁴ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, 1996, p.77 apuntaba que la introducción en el artículo 349 bis de la Ley Orgánica 6/1995, sobre el delito de defraudación a la Seguridad Social, la introducción de la expresión "con ánimo fraudulento" revelaba "*una actitud bien descuidada del legislador, puesto que...la mínima coherencia obligaba a incluir una expresión semejante en el art. 349 [especificamos delito fiscal] máxime cuando en la propia Exposición de motivos se ha reconocido que el delito del artículo 349 bis (copia literal por lo demás del art. 349) es "ciertamente equiparable" al delito de defraudación tributaria.*"

3.2.1. Crítica al ánimo defraudatorio como elemento subjetivo del injusto en el delito de defraudación fiscal

3.2.1.1. El verbo "defraudar". ¿Pivota hacia la parte objetiva o hacia la parte subjetiva del tipo?

El primer motivo de rechazo que se produce respecto a la presencia del *ánimo de defraudar* en el delito fiscal es que no existe referencia expresa al *mismo* en los tipos penales que han regulado el delito fiscal más allá de la presunción del artículo 319 de 1977. Por ello, el sector doctrinal y las resoluciones judiciales que afirman la existencia del "*animus defraudandi*" lo fundamentan mayoritariamente⁹²⁵ en el verbo rector del tipo "*defraudar*"⁹²⁶.

En este sentido ya hemos hecho mención a la gran cantidad de resoluciones judiciales que aluden al ánimo de defraudar en el delito fiscal. Pero, ¿requieren realmente de un elemento subjetivo distinto del dolo? ¿O únicamente pretenden que el sujeto tenga conocimiento y voluntad de estar realizando una conducta considerada objetivamente defraudatoria?

Centrándonos por tanto en el verbo "defraudar", se deberá determinar si su influencia se dirige hacia la conducta *objetiva* abarcable por el dolo o si, le da sentido a una especial intención o motivación de carácter *subjetivo*. En definitiva, distinguir lo que pertenece al tipo objetivo y lo que ha de exigirse como elemento subjetivo específico⁹²⁷.

⁹²⁵ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.75. "El verbo defraudar, sobre el que se constituye el delito fiscal, implica necesariamente la presencia de un elemento subjetivo del injusto distinto que el dolo: el ánimo de defraudar."

⁹²⁶ Verbo "defraudar" presente en los distintos artículos que han regulado el delito fiscal desde la Ley 50/1977, de 14 de Noviembre hasta el actual artículo 305 de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. La Ley de 1977 derogó el delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria que contenía el verbo "ocultación" y que requería que la misma se realizara con un *propósito de elusión* del pago de impuestos.

⁹²⁷ Vid. dicotomía expuesta por AYALA GÓMEZ en AYALA GÓMEZ, I., AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, pp.280-282.

Como solución a tal cuestión, se aportaba por AYALA GÓMEZ⁹²⁸ la idea de la "dirección final". Así, una cosa es la configuración del elemento "defraudare" desde el plano objetivo como la conducta "susceptible e idónea para engañar al Fisco-Administración tributaria" y, de otra, que dicha conducta se despliegue con la dirección de causar un perjuicio patrimonial al sujeto pasivo de la defraudación. De esta manera, si la dirección final de la conducta está integrada en el concepto del verbo "defraudar", el dolo abarcaría esta dirección y quedaría dentro del tipo objetivo. Pero si aquella no se incluye dentro del significado del verbo rector del tipo, es válido hablar de elemento subjetivo del ánimo de defraudar, por cuanto supone algo que el sujeto pretende alcanzar y que está fuera de la estructura del tipo objetivo, esto es, que no debe ser abarcado por el dolo.

Entendemos que lo explicado en el párrafo anterior es el centro neurálgico de todo lo referente a la necesidad de un elemento subjetivo del injusto en el delito fiscal. Pasamos a explicar el motivo. Son muchas las resoluciones judiciales que hacen referencia a dicho ánimo como elemento subjetivo necesario en este tipo delictivo. Sin embargo, si atendemos a la interpretación que dichas resoluciones realizan del referido ánimo podemos encontrar en su mayoría que la definición se centra en el conocimiento de la inexistencia de declaraciones tributarias, impago de cuotas⁹²⁹, o simplemente,

⁹²⁸ Vid. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, pp.280-282. No obstante el autor por principios de política criminal el autor opta por incluir como elemento subjetivo del delito de defraudación fiscal el "ánimo de lucro ilícito", pp.281,282, 289.

⁹²⁹ SAP Baleares 202/1998, de 31 de julio de 1998: "Concurre, sin duda, el elemento subjetivo del ánimo defraudatorio por cuanto no constan declaraciones presentadas del Impuesto I.R.P.F. ni del de Sociedades, ni la llevanza de los libros contables y fiscales obligatorios, ni pago por los sujetos pasivos de las cuotas tributarias (aunque paradójicamente sí fue solicitada la devolución por I.V.A), ni fue regularizada la situación tributaria respectiva ante la Hacienda Pública, dejando de cumplir voluntaria y directamente las obligaciones fiscales impuestas legalmente." STS 20 de noviembre 1991: "El ánimo defraudatorio es desde luego por la simple omisión, es decir, por no presentar la obligada declaración el sujeto tributario, aunque en la omisión obviamente no concurre ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso: se limita a no declarar. Falta al deber de verdad o de manifestar la realidad, no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para no pagar o pagar menos de lo debido, sino también quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración. Esto es evidente y así se dijo de manera expresa y pormenorizada en la sentencia de 27 de diciembre de 1990. Pero esto es una cosa y otra muy distinta es que de ese silencio -cualquier medio comisivo está en condiciones de integrar la plataforma de hecho del delito- haya de obtenerse, con una especie de presunción indestructible, la existencia de dolo. Por eso enseguida hay que añadir que siempre que se halle presente el ánimo defraudatorio (sentencia de 2 de marzo de 1988) habrá delito, no cuando este animus no esté presente, pues otra interpretación conduciría a la resurrección de la definitivamente destruida prisión por deudas." Por inexistencia de declaraciones encontramos la SAP Madrid 310/1999, de 30 de junio de 1999, donde aplicando artículo 349 de la L.O. 2/1985, la sala argumenta que: "el delito contra la Hacienda Pública imputado exige un elemento subjetivo específico (ánimo de defraudar), éste se deduce de las circunstancias que rodean la actuación del acusado, tenía conocimiento de su obligación tributaria, ya que declaró el IVA del primer trimestre de 1.992, tal y como fundamenta el juez "a quo",

*en la conciencia del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber*⁹³⁰. Pero, ¿eso es realmente un ánimo o intención distinta del dolo? En este sentido, debemos preguntarnos si esa descripción responde a un *verdadero elemento subjetivo del injusto* o lo que simplemente requiere es *que el sujeto tenga conocimiento y voluntad de estar realizando una conducta calificable desde el punto de vista objetivo como "defraudadora."*

De esta forma, y siguiendo a AYALA⁹³¹, quien razonaba que el *"elemento ánimo defraudatorio está presente en el dolo al exigir que el sujeto actúe conociendo y sabiendo que está utilizando engaño para lograr el resultado establecido en el tipo, sin necesidad de exigir una específica dirección ulterior en la voluntad del autor, que, a la postre, viene a coincidir con esta"*⁹³².

pero es que además, tal y como reiteradamente ha señalado la Jurisprudencia, la no presentación de la declaración equivale a estar afirmando a la administración que no se tiene nada que declarar y ello entraña la presencia del engaño".

⁹³⁰ SAP Alicante 49/2015, de 30 de enero de 2015: *"Por su parte la STS 801/2008, de 26/11, declaró que "la concurrencia del elemento subjetivo requiere que el autor haya obrado con "ánimo defraudatorio", esto es, en la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber ". Por último, la S.TS. 611/2011, de 29 de mayo, insiste en que el dolo es de apreciar cuando se ha pretendido voluntariamente ocultar a la Hacienda Pública una realidad tributariamente relevante... se considera por lo expuesto que concurren en el acusado todos los elementos del tipo penal, incluido el ánimo defraudatorio, o dolo de defraudar a la Hacienda pública por lo que la sentencia ha de ser confirmada en su totalidad."* Idéntico ejemplo encontramos en SAP Barcelona 102/2018, de 13 de febrero de 2018: *"El delito contra la Hacienda Pública, tipificado en el 305.1 CP. exige un ánimo defraudatorio específico consistente en que el sujeto pasivo del impuesto sea consciente de que está eludiendo indebidamente el pago del tributo [...]En ese mismo sentido se pronuncia la STS de 3 de octubre de 2.003 , en la que después de decir que "debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado", recuerda que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar".*

⁹³¹ Cfr.. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.283.

⁹³² En este sentido encontramos la STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012, donde el elemento de "mendacidad" se centra en la conducta objetiva, no como requisito subjetivo: *"En efecto en los hechos probados se recoge que el acusado...como consecuencia de su actividad profesional, obtuvo ganancias que no declaró a la Hacienda Pública y que ocultó a través de diversas sociedades", es cierto que para que se produzca la conducta tipificada en el art. 305 CP, no basta el impago de la cuota voluntaria, en cuanto el delito de defraudación requiere, además un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes (STS. 737/2006 de 20.6). La doctrina de esta Sala ha reiterado el criterio antes apuntado, en el sentido de que el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido. En ese mismo sentido se pronuncia la STS de 3 de octubre de 2.003, en la que después de decir que "debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado", recuerda que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. En ambos casos, cabe*

Por ello entendemos que en gran cantidad de resoluciones judiciales estudiadas a este respecto se produce el siguiente *razonamiento* de una manera casi secuencial. En una primera exposición, aceptan la exigencia únicamente del dolo, entendido este como "*querer y perseguir un resultado que es, además, aceptado por la razón*"⁹³³. Posteriormente, se otorga a esa "*conciencia y voluntad*" el contenido del ánimo de defraudar⁹³⁴. Y finalmente, para justificar la punibilidad de las conductas omisivas (*impago, falta de declaración, etc.*) se alude a sentencias del TS que entienden que dichas omisiones son punibles pues representan un *ánimo de defraudatorio* en el autor⁹³⁵.

concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina (STS. 801/2008 de 26.11)". Idénticos criterios que esta última podemos encontrar en SAP Almería 117/2007, de 27 de abril de 2007, SAP A Coruña 222/2010, de 14 de junio de 2010. SAP Jaén 143/2015, de 20 de abril de 2015: "*En definitiva, puede considerarse doctrina consolidada que el comportamiento defraudatorio consiste en eludir el pago de Tributos. De tal manera que el tipo subjetivo, esto es, el ánimo de defraudar, debe ponerse en estrecha relación con la mera omisión de la declaración, en el sentido de que la no presentación de la declaración equivale, como queda dicho, a estar afirmando a la Administración que no se tiene nada que declarar, y ello entraña la presencia del engaño propio de la defraudación*". Igual en SAP Madrid 321/2011, de 19 de diciembre de 2011: "*el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero este, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz y que no existe el hecho imponible[...]la sentenciadora concluye que no existe ese ánimo defraudatorio que integra el elemento subjetivo*". SAP Zaragoza 506/2016, de 24 de octubre de 2016.

⁹³³ Hemos escogido la SAP Barcelona 615/2016, de 2 de noviembre de 2016, si bien con idéntico razonamiento podemos encontrar otras muchas. STS 801/2008, de 26 de noviembre de 2008, realizando misma argumentación aunque de manera más concisa. Igual en STS 2115/2002, de 3 de enero de 2003: "*El delito contra la Hacienda pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo. Es en esto en lo que consiste la intención de defraudar a que frecuentemente se ha referido la jurisprudencia. Pero no hay base alguna en la descripción legal del delito para sostener la exigencia de un especial ánimo de perjudicar a la Hacienda Pública - lo que algún sector de la doctrina ha denominado "dolo reduplicado"- que normalmente sería ilusorio pues cuesta mucho imaginar un delito fiscal, por elevada que sea la cantidad defraudada, que pueda causar un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública. El dolo preciso para que el delito fiscal quede integrado no es distinto del que cabe predicar de cualquier otro de la misma estructura: es el que existe cuando el sujeto sabe lo que hace y hace lo que quiere. Y ese elemento subjetivo concurrió ciertamente en la conducta del acusado que aparece relatada en la declaración de hechos probados de la Sentencia recurrida*".

⁹³⁴ SAP Barcelona 615/2016, de 2 de noviembre de 2016: "*La doctrina de casación tiene proclamado en la STS 03/01/2003 que "el delito contra la Hacienda pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo. Es en esto en lo que consiste la intención de defraudar a que frecuentemente se ha referido la jurisprudencia"*

⁹³⁵ SAP Barcelona 615/2016, de 2 de noviembre de 2016: "*Mucho más recientemente la STS 17/03/2011 establecía que "la doctrina de esta Sala ha reiterado de que el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido (véase, entre otras, STS 28- 11-2003). En ese mismo sentido se pronuncia la STS 3-10-2003, en la que después de decir que "debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los*

En estas resoluciones, la teorías explicadas anteriormente y que hemos denominado "*dolo de defraudar*" y "*ánimo defraudatorio*" llevan a exigencias similares desde la parte subjetiva del tipo. Por ello habrá que precisar y delimitar desde la parte objetiva qué *conductas* serán calificadas como *defraudatorias* (*mero impago de cuotas, omisión de declaraciones tributarias*⁹³⁶ o por el contrario, *falseamiento de declaraciones- liquidaciones*⁹³⁷, *sociedades interpuestas...*). Una vez realizada esa tarea de delimitación de conductas defraudatorias, los resultados entendemos, serán muy similares en ambas posturas.

La opción elegida de *objetivar* el componente "defraudatorio" del tipo penal del artículo 305,⁹³⁸ es *compatible* con no castigar penalmente la denominada "*prisión*

tributos a los que se está obligado", recuerda que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. En ambos casos, cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina (STS 801/2008, de 26/11)".

⁹³⁶ SAP Zaragoza 506/2016, de 24 de octubre de 2016: "*...En ese mismo sentido se pronuncia la STS 03/10/2003 en la que después de decir que "debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado", recuerda que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. En ambos casos, cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina".*

⁹³⁷ SAP A Coruña 102/2013, de 12 de febrero de 2013 "*...Así el Tribunal Supremo, en la sentencia 801/2008 de 26/11/2008, tras establecer que Para que se produzca la conducta típica del artículo 305 C.P. no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito" y que "La doctrina de esta Sala ha reiterado el criterio antes apuntado, en el sentido de que el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido".*

⁹³⁸ Tal y como se argumenta en la STS 1505/2002, de 25/11/2005: "*Este entendimiento del tipo objetivo encaja mejor con el texto del artículo 305 actual, en el que se sanciona al que por acción u omisión "defraude" a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, de donde no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina.*" En cuanto al criterio del componente defraudatorio como elementos del tipo objetivo, Vid. DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1995, pp.32-33: "*...el dolo, en esta clase de delitos en los que la defraudación constituye uno de los elementos objetivos del tipo...*"

por deudas", pues *no cualquier impago o falta de declaración sería constitutiva de delito*, sino sólo aquellas que se consideren objetivamente defraudatorias⁹³⁹.

En este debate sobre si el componente defraudatorio pivota hacia la parte objetiva o subjetiva del tipo, encontramos dos datos que queremos exponer aquí y que representan *una de cal y una de arena*.

El primero es que bajo la vigencia del artículo 319 de la Ley 50/1977, el cual contenía la *presunción legal de ánimo de defraudar* al que hemos hecho alusión anteriormente, la Fiscalía General del Estado emitía su "*Circular 2/1978 sobre persecución del delito fiscal*". En la misma se reflejaba de forma literal que "*para que pueda reputarse fraudulenta la conducta del contribuyente ha de ser intencional y deliberadamente dirigida a la elusión del impuesto o al disfrute ilícito del beneficio fiscales*".

El segundo es que la propia Exposición de Motivos de la *Ley Orgánica 2/1985*⁹⁴⁰, se expresaba en el sentido de evidenciar que la "*conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago*".

De acuerdo con todo lo anterior, las opiniones doctrinales que *niegan frontalmente* dicho elemento subjetivo defraudatorio, *centran* en la *conducta* y en el *tipo objetivo* toda la influencia del verbo "defraudar"⁹⁴¹. En este sentido se expresa

⁹³⁹ La jurisprudencia del TS requería de un ánimo de defraudar para poder discernir qué conductas requerían reproche penal y cuáles no. Así la STS 20 de noviembre de 1991: "*Pero esto es una cosa y otra muy distinta es que de ese silencio -cualquier medio comisivo está en condiciones de integrar la plataforma de hecho del delito- haya de obtenerse, con una especie de presunción indestructible, la existencia de dolo. Por eso enseguida hay que añadir que siempre que se halle presente el ánimo defraudatorio (sentencia de 2 de marzo de 1988) habrá delito, no cuando este animus no esté presente, pues otra interpretación conduciría a la resurrección de la definitivamente destruida prisión por deudas.*" STS 3 de diciembre de 1991: "*Sobre el primer punto, es doctrina de este Tribunal, iniciada en la sentencia de 29 de junio de 1985, continuada en la de 2 de marzo de 1988, y consolidada en las sentencias de 26 de noviembre, 27 de diciembre de 1990, y, en la muy reciente, de 20 de noviembre del año en curso, que el delito imputado exige un elemento subjetivo específico -ánimo de defraudar- para evitar que la intervención punitiva lleve a la abusiva y denostada prisión por deudas*".

⁹⁴⁰ Cfr. Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril.

⁹⁴¹ Vid. GUERRA AZCONA, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.169. Para los autores, "*la propia acción, en sentido amplio, del sujeto consiste en defraudar sin perjuicio de las distintas modalidades que actúen de vehículo de esa defraudación...*".

CHOCLÁN MONTALVO⁹⁴², al explicar que "*las restricciones al delito fiscal derivadas de la idea de defraudación deben hacerse en el tipo objetivo*". En la misma dirección se sitúa MARTÍNEZ-BUJÁN⁹⁴³, para quien la inmensa mayoría de los "*animi*" no son sino el dolo referido a aquello que *objetivamente* requiere el tipo⁹⁴⁴.

3.1.2. Otros motivos de crítica aportados por la doctrina

A lo explicado en el punto anterior tenemos que añadir otras circunstancias que consideramos de interés y que justificarían la *reprobación* que se realiza por algún sector respecto al denominado "ánimo de defraudar".

Dada la inexistencia específica de referencia a ánimo defraudatorio en este delito más allá del verbo, en líneas anteriores se ha hecho referencia a la redacciones por Ley Orgánica 6/1995, en su artículo 349bis,⁹⁴⁵ y a la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, en su artículo 307 los cuales tipificaban el delito de defraudación a la Seguridad Social. En dichos preceptos sí se contenía expresamente la referencia a un "*ánimo fraudulento*". En este sentido decíamos que resultaba *ciertamente curioso* que dicha referencia al *ánimo* que figuraba en las redacciones que tipificaban el delito contra la Seguridad Social no hubiera sido introducida por el legislador en el delito fiscal en los artículos 349 y 305 de ambas Leyes Orgánicas los cuales fueron igualmente modificados.

⁹⁴² Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, "Incidencia de la Nueva Ley General Tributaria", *La Ley*, 2004, p.5.

⁹⁴³ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, "Los elementos subjetivos del tipo de acción" *RTyD*, 2013, pp.253,255. Conclusión a la que llega el autor al referirse a los delitos de tendencia intensificada, entre los que se encuentra el actual 305 del Código Penal, rechazando el ánimo de defraudar como elemento subjetivo.

⁹⁴⁴ También, LOMBARDERO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.52: "... *el elemento subjetivo del injusto consiste en el animus defraudandi, que no debe ser un ánimo especial, sino que es la intención de no cumplir con las obligaciones tributarias.*"

⁹⁴⁵ Vid. Ley Orgánica 6/1995, de 29 de Junio en el artículo 349bis: "... *al que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de esta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 15.000.000 de pesetas*". Redacción prácticamente idéntica al supuesto de hecho del artículo 307 de la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre, excepto por el termino *dolosa* que el primero incluía. En el artículo 307 introducido mediante Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre se eliminó finalmente toda referencia al *ánimo fraudulento*. Eliminación vigente en el resto de modificaciones del mencionado artículo 307 hasta la actual redacción por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

El legislador por tanto entendió que debía hacer referencia a un "ánimo fraudulento" en el delito contra la Seguridad Social, pero no en el delito fiscal. Al objeto de una propuesta de *lege ferenda* sobre el delito fiscal, ¿la presunción introducida en el delito contra la Seguridad Social ha resultado eficaz?

A este respecto, y analizando el contenido del art. 349 bis de la Ley Orgánica 6/1995 sobre la defraudación a la Seguridad Social, y en cuanto al contenido del concepto de "ánimo fraudulento" de dichas disposiciones debemos citar a MARTÍNEZ-BUJÁN⁹⁴⁶. Este autor apuntaba que "*fraudulento*" significa "*engañoso, falaz*", lo que conllevaba, según argumentaba el mismo, que la Ley estaba exigiendo en la Defraudación a la Seguridad Social "*nada más y nada menos, que el autor obre con un especial ánimo de engañar*". Indicaba además que la introducción legal de ese "ánimo fraudulento" del delito contra la Seguridad Social resultaba "*profundamente desacertada y perturbadora*", habiendo incurrido el legislador de nuevo en el error de la primigenia redacción del delito fiscal de la Ley de 1977 al respecto de las presunciones del ánimo de defraudar del art. 319 de la misma.

Otros argumentos en contra del referido ánimo de defraudar en el delito fiscal son los expuestos por BACIGALUPO ZAPATER o el propio MARTÍNEZ-BUJÁN⁹⁴⁷, los cuales critican⁹⁴⁸ cómo un sector doctrinal y jurisprudencial *ha venido exigiendo* un especial ánimo de defraudar diferente del dolo, ánimo que *carece de base*

⁹⁴⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 1996, p.77.

⁹⁴⁷ Vid. BACIGALUPO ZAPATER, "El nuevo delito fiscal", *APen*, nº 45/4, 1995, p.892, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito de defraudación tributaria, RP*, 1998, p.62. Igual en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal económico*, 2001, p.124. Misma en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa, PE*, 4ªed, 2013, p.677, donde el autor cita como ejemplo la STC 57/2010, en la que, aceptando recurso de amparo, declara la nulidad de sentencias del Juzgado de lo Penal y de la Audiencia Provincial en apelación, por condena de cuatro delitos contra la Hacienda Pública. A juicio de la Sala, "*en dos delitos de defraudación a la Hacienda Pública por el Impuesto sobre el Valor Añadido... no concurría el elemento subjetivo del tipo –el animus defraudandi*". (F. 10). En jurisprudencia *menor* podemos encontrar gran cantidad de resoluciones absolutorias por inexistencia del denominado ánimo de defraudar. Sentencia de AP Pontevedra, nº 152/2005, de 7 de noviembre de 2005, o SAP Madrid, nº 369/2004, de 14 de mayo de 2004, desestimando ambos recursos de apelación, entre otras muchas.

⁹⁴⁸ Vid. la reprobación que persiste por algunos autores, así SÁNCHEZ-OSTIZ, en SILVA SÁNCHEZ (dir.), *El nuevo Código Penal*, 2012, p.473. El autor aporta que el peculiar ánimo de defraudar que la jurisprudencia sigue exigiendo, aun sin más apoyo legal que la expresión "defraudar", no lleva consigo necesariamente un elemento subjetivo adicional. En opinión del autor, deberá ser la jurisprudencia y no tanto el legislador, quien modifique dicha situación.

*legal*⁹⁴⁹ y de *elaboración conceptual*. Forman parte así, de un sector doctrinal que *niega* deducir tácitamente en algunos delitos económicos la presencia de elementos subjetivos del injusto donde legislador nada ha declarado de modo explícito, y *rechazan* la exigencia que de dicho ánimo invocan algunas resoluciones judiciales para fundamentar "indebidamente" determinadas absoluciones (MARTÍNEZ-BUJÁN).

Desde esta última crítica, y con un *enfoque cognitivo* del dolo, MARTÍNEZ-BUJÁN⁹⁵⁰ relaciona estas absoluciones de los Tribunales en asuntos por delito fiscal con dos aspectos fundamentales. Primero, por la demanda que realizan de un *pretendido elemento subjetivo del injusto que carece de base legal*. Y segundo por la *exacerbación del aspecto volitivo* del dolo. La *solución* que aporta el autor se centraría en abandonar la búsqueda del elemento volitivo del dolo y del elemento subjetivo del injusto en el delito fiscal. En definitiva, examinar la imputación subjetiva únicamente fijando la frontera entre el *conocimiento* y el *error* (SILVA SÁNCHEZ)⁹⁵¹.

Otra de las posturas enfrentadas con el posible elemento subjetivo del injusto "*ánimo de defraudar*" se basa en la idea de que tal ánimo *no evidencia o refleja una correcta realidad psicológica* en la realización del delito. Así se posicionaba RODRÍGUEZ MOURULLO⁹⁵², para quien, y realizando una similitud con la estafa, no se debe exigir un ánimo de defraudar, sino de *lucro injusto*, pues lo que el sujeto desea, no es *defraudar por defraudar* sino obtener un *lucro*. Y el autor concluye con la siguiente consideración: "*lo normal es pensar que el sujeto hubiera preferido que ese lucro no fuese asociado a la defraudación, porque sabe que ésta es siempre, al menos en potencia, fuente de problemas para él*".

⁹⁴⁹ No obstante, existen resoluciones jurisprudenciales que sí observan en dicho ánimo fundamento legal. Por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 2 marzo 1988, la cual se refiere al artículo 319 de la Ley 50/1977: "*aparte el ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta...*".

⁹⁵⁰ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal económico*, 2001, p.117.

⁹⁵¹ Vid. SILVA SÁNCHEZ, "Observaciones sobre el conocimiento eventual de la antijuridicidad", *ADP*, 1987,-III.

⁹⁵² Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", *Comentarios a la legislación penal, RDP*, 1983, pp.277-278, en relación a la presunción legal de ánimo de defraudar del antiguo artículo 319. Misma reflexión sobre la *incorrecta realidad psicológica* de dicho elemento subjetivo es la realizada por MARTÍNEZ-BUJÁN en *Derecho Penal económico*, 2001, p.124.

La *necesidad* del ánimo defraudatorio puede tener importantes *consecuencias* más allá de lo anteriormente expuesto. Queremos referirnos a la discusión sobre la *compatibilidad* entre los *elementos subjetivos del injusto* y el *dolo eventual*⁹⁵³. Si su coexistencia fuera incompatible, es decir si el *ánimo defraudatorio* y el *dolo eventual* no pudieran hallarse juntos, podría dar lugar a "*ingentes flancos desprotegidos en el interés del Hacienda Pública*"⁹⁵⁴, ya que quedarían fuera del tipo penal todas las defraudaciones realizadas mediante aquella forma de dolo.

Misma idea de *exclusión* de un elemento subjetivo del injusto y el dolo eventual fue la realizada respecto al antiguo delito de *ocultación fraudulenta de bienes*, en la que el propósito de elusión del pago de impuestos, considerado como elemento subjetivo del injusto, implicaba un dolo directo⁹⁵⁵, que excluía no sólo la comisión culposa sino también el dolo directo de consecuencias necesarias y el dolo eventual⁹⁵⁶.

3.3. El "ánimo de lucro"

Otro sector de la doctrina⁹⁵⁷ se inclina por afirmar que el delito fiscal es poseedor de un elemento subjetivo del injusto, diferenciable del dolo, pero que no correspondería con el tradicional "ánimo de defraudar" sino con el *ánimo de lucro*.

⁹⁵³ STS 290/2018, de 14 de junio de 2018: "*No pareciendo exigibles otros elementos subjetivos cualificadores del dolo básico, como el ánimo de perjudicar o el ánimo de lucro (STS 346/2011, de 5-5), al no imponerlos específicamente la norma penal; exigencia que además resultaría poco compatible con el hecho de que la jurisprudencia admita la comisión del delito mediante dolo eventual (817/2010, de 30-9; 586/2014, de 2-7; 523/2015, de 5-10; y 892/2016, de 25-11, entre otras)*".

⁹⁵⁴ Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.73.

⁹⁵⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, 1974, p.57.

⁹⁵⁶ MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.162

⁹⁵⁷ Vid. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.289. El autor refiere que el elemento subjetivo en este delito es el ánimo de lucro *ilícito*. Misma calificación de ánimo de lucro *ilícito* expuesta por RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", *Comentarios a la legislación penal, RDP*, 1983, p.275. Opinión expuesta por el autor respecto al tipo del artículo 319, el cual como es sabido, incluía una presunción legal del ánimo de defraudar que el referido autor interpretaba como "*ejemplificadora y no exhaustiva*". Esto le permitía dar cabida a conductas realizadas sin ánimo de defraudar y con ánimo de lucro. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, p.437. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.85. MESTRE DELGADO, *La defraudación tributaria por omisión*, 1991, pp.84, 85. CHICO DE

La base sobre la que apoyar el *ánimo de lucro* como elemento subjetivo del delito fiscal, surge de la calificación del delito fiscal como *delito de defraudación*⁹⁵⁸, y su existencia se justifica en similares términos a los explicados anteriormente para el ánimo defraudatorio. Es decir, en ocasiones el legislador introduce expresamente la *intención de lucro* en los tipos penales⁹⁵⁹, si bien en otros como en el caso que nos ocupa, se observa *implícitamente* en el *verbo defraudar*⁹⁶⁰.

Esta observación *implícita* sobre el ánimo de lucro, que requiere de una tarea de deducción al no figurar de manera expresa en la Ley, hace que algunos autores, realizaran una *similitud* con el antiguo delito de estafa tipificado en el pretérito artículo 528, cuya redacción *previa* a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 8/1983, *no* poseía referencia alguna al *ánimo de lucro*. "*El que defraudare a otro en la sustancia, cantidad o calidad de las cosas que le entregare en virtud de un título obligatorio será castigado...*"⁹⁶¹, rezaba el precepto. Al carecer de alusión expresa sobre dicha motivación, era la doctrina y la jurisprudencia, los que deliberaban sobre su existencia en dicho ilícito penal⁹⁶².

LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.90. SAIZ DIAZ, "El delito de defraudación tributaria", *Diario La Ley*, 2005, p.2.

⁹⁵⁸ Vid. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, pp.285-286.

⁹⁵⁹ Es el caso del artículo vigente artículo 248.1CP, redactado mediante Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.: "*Cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno*".

⁹⁶⁰ En sus distintas formas; "*defraude*" de los artículos 319 y 305, "*defraudare*" del artículo 349, las cuales han variado en los distintos tipos que han regulado penalmente el delito fiscal. A favor, RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.275. En el mismo sentido MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.303, y AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.286, para quien el ánimo de lucro es un elemento subjetivo del injusto en todos los delitos de defraudación, no por ser una especie de la estafa. *En contra* se situaba BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", *RFDUCM*, n° 56, 1979, pp.84,85,91, para quien sólo tendría sentido la exigencia del ánimo de lucro si el delito fiscal fuera una especie de la estafa, negando tal calificación en base a la existencias de distintos bienes jurídicos entre ambas figuras, (supraindividual en la primera e individual en la estafa), la ubicación sistemática del delito fiscal al no ser considerado el delito fiscal como delito contra la propiedad, y la imposibilidad de adecuar el delito fiscal a la estafa. *En contra* igualmente del ánimo de lucro implícito, APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.72. *En contra* también, DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1995, p.15.

⁹⁶¹ *Cfr.* redacción mediante Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publicaba el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 8/1983 de 25 de junio, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal, la cual modificó la redacción del artículo 528 introduciendo el "*ánimo de lucro*" como elemento subjetivo.

⁹⁶² Para la posición mayoritaria que estudiaba la antigua figura de la estafa (528-533 Código Penal de 1973), éste era un *delito de enriquecimiento* que exigía (para diferenciarlo de los *daños*) de una *finalidad de conseguir un enriquecimiento*. RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho Penal Español, PE*, 1977, p.455. Igual opinión mantenía RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.275, quien, citando a ANTÓN ÓNECA, J., *Las estafas y otros engaños en el Código Penal y en la jurisprudencia*,

De acuerdo con ello, RODRÍGUEZ MOURULLO⁹⁶³ apuntaba que al igual que en la estafa se exigía un ánimo de lucro injusto, pues la intención del sujeto *no era simplemente defraudar por defraudar, sino obtener un lucro*, en el delito fiscal sucedía el mismo proceso. No sería tanto la intención defraudatoria lo que movería al sujeto activo, sino la *intención de obtención de lucro*.

Resulta llamativo que a tenor de la referida Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal, se introdujo en el artículo 528 la mención literal al *ánimo de lucro* como elemento subjetivo del injusto en el delito de estafa. Elemento que ha permanecido en las sucesivas modificaciones que se han efectuado hasta la vigente redacción de dicha figura delictiva, la cual se encuentra tipificada con la siguiente literalidad: "*Cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno*"⁹⁶⁴.

Sin embargo, y a diferencia de lo que ocurrió en el delito de estafa, no ha sucedido lo mismo en el *delito de defraudación tributaria*, donde tras las seis reformas que se han llevado a cabo desde la Ley 50/1977, el legislador ha preferido *no hacer ninguna referencia expresa* al ánimo de lucro.

3.3.1. Concepto y extensión del ánimo de lucro aplicable al delito de defraudación fiscal

En el ámbito del delito fiscal se ha partido de un *concepto amplio* del ánimo de lucro. Así, se ha definido éste como la finalidad de conseguir "*cualquier utilidad*,

separata del tomo IX de Nueva Enciclopedia Jurídica, Barcelona, 1957, p.14, entendía que, al igual que en el antiguo delito de estafa, previo a la incorporación expresa del ánimo de lucro, ya incorporaba un lucro implícito en el verbo defraudar, lo mismo debía suceder en el delito fiscal.

⁹⁶³ Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", Comentarios a la legislación penal, RDP, 1983, p.278. Por ello criticaba el autor la presunción legal de *ánimo de defraudar* del artículo 319, en la cual, y a juicio de aquel, se *expresaba incorrectamente la realidad psicológica*.

⁹⁶⁴ Redacción vigente del artículo 248 CP tras reforma Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio por la que se modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre.

goce, ventaja o provecho"⁹⁶⁵, pudiendo dar cabida a *impulsos no estrictamente económicos*⁹⁶⁶.

Se ha debatido por la doctrina, si el ánimo de lucro puede ser únicamente un *lucro directo propio* o, también se admite *ánimo de lucro ajeno*⁹⁶⁷, lo que facilitaría la punición de conductas defraudatorias en las que el beneficiario de la defraudación no es el sujeto activo del delito, sino *terceros*.

Por ello, se distingue entre, de un lado, los "*motivos*" o "*propósitos*" y, de otro, el "*ánimo de lucro*" como elemento subjetivo del injusto. Así lo hacen AYALA GÓMEZ⁹⁶⁸ y LAMARCA PÉREZ, quienes admiten que el autor de una defraudación tributaria pueda haber actuado con distintas "*motivaciones*" que "*pertenecen al ámbito de su personalidad y que deben ser tenidas por irrelevantes a efectos de punición y de conformación del tipo*".

3.3.2. Crítica al ánimo de lucro como elemento subjetivo del injusto

Cualquier exigencia de un elemento subjetivo sobreañadido al dolo, supone una *acentuación* muy significativa del *desvalor de acción* a la vez que conlleva una *desprotección* del bien jurídico ante aquellas conductas que queden fuera de los tipos penales por no poseer aquella intención (*en este caso, de lucro*)⁹⁶⁹.

⁹⁶⁵ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.288. En el mismo sentido CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.90. Igualmente SAIZ DIAZ, "El delito de defraudación tributaria", *Diario La Ley*, 2005, p.7. Para LAMARCA PÉREZ, "*Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública*", *RDFHP*, 1985, p.788, de acuerdo con este concepto amplio, la defraudación fiscal puede comprender el ánimo de lucro aun cuando la finalidad exclusiva principal no consista en lograr un enriquecimiento patrimonial.

⁹⁶⁶ Vid. LAMARCA PÉREZ, "*Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública*", *RDFHP*, 1985, pp.787-788.

⁹⁶⁷ Vid. a favor de esta idea, AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.286. El autor hace una similitud con el ánimo de lucro admitido genéricamente en el delito de estafa, el cual puede ser propio o ajeno. A favor también SAIZ DIAZ, "El delito de defraudación tributaria", *Diario La Ley*, 2005, p.7.

⁹⁶⁸ Vid. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.286, LAMARCA PÉREZ, "*Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública*", *RDFHP*, 1985, pp.787-788.

⁹⁶⁹ Vid. BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", *RFDUCM*, n° 56, 1979, pp.90-91.

Por ello, algunas opiniones defienden que la protección del bien jurídico *no necesitaba limitarse* por la específica irreprochabilidad de su autor, pues no contemplan que se excluya como hecho injusto un comportamiento que afecta a la función del impuesto por la sola circunstancia de que no exista aquella intención de lucro⁹⁷⁰. Y añaden que aquella limitación de las lesiones punibles del bien jurídico podría *reducir la protección del mismo* hasta límites que comprometerían su eficacia⁹⁷¹.

Varios son los autores que han estudiado el ánimo de lucro requerido por este sector doctrinal en el ámbito del delito fiscal. Así, desde una posición restrictiva, para MARTÍNEZ-BUJÁN,⁹⁷² el ánimo de lucro requerido es *superfluo*, pues no añadiría nada nuevo al propio dolo típico del delito al encontrarse aquel *embebido* en este. Y LAMARCA,⁹⁷³ al analizar el significado del concepto de *lucro* en el delito que nos ocupa, dudaba de que la conducta haya de estar impulsada necesariamente por el ánimo de lucro. Por ello distingue dos vertientes⁹⁷⁴. De un lado *acepta* la idea de que en el delito de defraudación fiscal concorra siempre un *resultado lucrativo*, dado que ha de obtenerse una ventaja o provecho económico superior a la cantidad legal. Sin embargo, se cuestiona que la conducta haya de estar movida o impulsada *necesariamente por aquel ánimo*. Y concluye diciendo, que *"la presencia de otros propósitos distintos al de simple enriquecimiento económico no tiene por qué anular ineluctablemente el ánimo de lucro."* Para ello, propone como *solución*, un *concepto amplio* del ánimo de lucro, esto es, incluir dentro de éste otras motivaciones, esto es, *propósitos o finalidades de naturaleza no económica*⁹⁷⁵.

⁹⁷⁰ Vid. APARICIO PEREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, pp.72-73.

⁹⁷¹ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, "El delito fiscal en España", *RFDUCM*, nº 56, 1979, pp.91,92.

⁹⁷² Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., "Los elementos subjetivos del tipo de acción...", p.256. En MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.288 niega que se requiera elemento subjetivo del injusto sobreañadido al dolo, si bien en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, p.677, abre la puerta a la presencia de un posible elemento subjetivo que consista simplemente en un *ánimo de lucro*, ánimo que en realidad, en el delito de defraudación tributaria queda ya *embebido* en el propio dolo, sin comportar restricción alguna para la aplicación de la figura del delito.

⁹⁷³ Vid. LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, pp.787-788.

⁹⁷⁴ Se refiere la autora al artículo 349 introducido por Ley Orgánica 2/1985, de 29 de Abril.

⁹⁷⁵ Cita LAMARCA en LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, p.788, a QUINTANO, "Tratado de la Parte especial del derecho Penal", tomo II, Ed. *Revista de*

La jurisprudencia ha negado el ánimo de lucro como elemento subjetivo del injusto en el delito fiscal en la STS núm. 346/2011, de 5 mayo⁹⁷⁶, o, más recientemente en la STS 290/2018, de 14/06/2018.

3.4. El "ánimo de ocultación". Otra vuelta de tuerca

Para mayor complicación del tema estudiado, en algunas sentencias relativamente recientes se ha hecho referencia a un *ánimo de ocultación* en el delito fiscal⁹⁷⁷. En la mayoría de las resoluciones se alude a ese ánimo, bien en el relato de *hechos probados*,⁹⁷⁸ o bien en los *recursos*⁹⁷⁹ formulados por defensa o acusación. No

Derecho Privado, 2ª edición puesta al día por C. GARCÍA VALDÉS, Madrid, 1977, p.140. Y pone el ejemplo de quien hurta, roba o estafa para corresponder a una pasión amorosa o política.

⁹⁷⁶ "Es cierto, como dice el recurrente, que el delito fiscal no exige como elementos del tipo el ánimo de lucro o el beneficio económico del autor. Pero esa consideración es independiente y posterior a la fijación de los hechos, que es a lo que afectan las consideraciones anteriores".

⁹⁷⁷ SAP Cádiz 308/2006, de 28 de septiembre de 2006: "Por tanto, debemos entender que la comisión del delito exige un ánimo de ocultación, que en el presente caso no se da cuando los acusados presentan correctamente el modelo 347, y es cuando se debe presentar este cuando debemos entender que se comete el delito. Y ello con independencia de cuando surja la obligación tributaria, ya que el tipo penal exige un plus como es el ánimo de ocultación... Y dicha trascendencia se produce no ya en cuanto a los elementos del tipo, que ya hemos dicho que exigen un ánimo de ocultación, sino en cuanto a considerar que para considerar que existe el tipo penal no basta con que el sujeto tributario no ingresara la cantidad correcta en el momento en que debía, al presentar la declaración trimestral, sino que además ocultara a la Administración los datos necesarios para conocer cual fuera su obligación tributaria, lo cual se produce en el momento de la presentación del modelo 347, y aquí ha quedado probado que los acusados presentaron dicho modelo con todos los datos correctos." . SAP Las Palmas 306/2009, de 3 de septiembre de 2009: " Este ánimo de ocultación se evidencia, además, en la ausencia de presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2001 a pesar de haber presentado las de los años anteriores."

⁹⁷⁸ Entre otras, la SAP Barcelona 113/2015, de 2 de junio de 2015: "Así las cosas, el acusado Emiliano, con ánimo de ocultar su realidad tributaria a Hacienda así como de causarle un perjuicio a la misma, durante el ejercicio 2001 presentó una declaración de IRPF en la que incluyó toda una serie de gastos amparados en facturas falsas emitidas por la sociedad CYDEPLAS PET y que no se correspondían con operaciones efectivamente realizadas, todo ello con la finalidad de minorar su cuota tributaria." SAP Madrid 95/2016, de 8 de febrero de 2016: "Se declara probado que los acusados Oscar, mayor de edad, en su calidad de administrador mancomunado y de gestor efectivo de la sociedad DOMUS, EDIFICACIONES Y CONTRATAS S.L., con domicilio fiscal en la Calle Real número 113 del término municipal de Parla (Madrid), siendo la actividad de la sociedad "albañilería y pequeños trabajos de construcción", correspondiente al epígrafe 501.3 del Impuesto de Actividades Económicas y Victor Manuel, mayor de edad y administrador mancomunado de la citada mercantil y gestor efectivo de la misma, presentaron en plazo declaraciones y autoliquidaciones por el Impuesto del Valor Añadido de los ejercicios de 2001, 2002 y 2003, en las que con ánimo de ocultar sus beneficios a la Hacienda Pública y de forma consciente y deliberada, incluyeron datos no ajustados a la realidad de su actividad mercantil, toda vez que el volumen de ventas consignado en los libros registros de IVA presentados, no coincidían con el volumen de ventas declarado, faltando por registrar en dichos libros algunas de las facturas emitidas y respecto de las cuotas consignadas como IVA soportado, si bien las facturas aportadas fueron convenientemente reflejadas en los libros registros, las mismas no coincidían con las consignadas en las declaraciones presentadas, habiéndose beneficiado económicamente al dejar de ingresar en perjuicio de la Hacienda Pública 281.772,13 euros en el ejercicio de 2001, 354.982,47 euros en el ejercicio de 2002 y 300.862,33 euros en el ejercicio de 2003...". SAP Almería

obstante también se ha hecho mención al mismo en la *fundamentación jurídica* de algunas [las menos], resoluciones.

Queremos apuntar, que en este último caso, la conclusión sobre la necesidad de ese ánimo de ocultación se obtiene al analizar el tipo *objetivo* del delito, y al tratar de comprobar si es suficiente por ejemplo, la *omisión de la declaración* o *el impago de las obligaciones tributarias* para considerar cometido el mismo⁹⁸⁰. Tras dicho razonamiento, se otorga verdadera importancia al concepto de *ocultación* por parte del obligado tributario. Dicha ocultación se presenta como una cuestión vital pues es en

68/2017, de 14 de febrero de 2017: "*Resulta probado... que en el desarrollo de la actividad de tal mercantil, actuando el acusado como administrador solidario de la misma y guiado por el ánimo de ocultar ingresos de la empresa y de no pagar los tributos exigidos legalmente, en el período impositivo del año 2.007...*".

⁹⁷⁹ SAP Tarragona 373/2014, de 18 de septiembre de 2014: "*Este tipo de delito exige la concurrencia de dolo, por lo que, refiere la parte apelante, un error sobre los elementos del tipo excluiría la punición de la conducta, no siendo punibles las conductas cometidas por imprudencia. No hubo ánimo de ocultación, pues los hechos imponibles fueron formalizados en documento público, por lo que, aunque no se hubieran hecho las autoliquidaciones, la Administración tenía conocimiento de las bases. El hecho de que hubiera perjuicio económico para la Hacienda Pública no convierte el hecho en delictivo, y siendo así, dándose estas circunstancias, estaríamos en presencia de una infracción grave administrativa y no penal... Por otra parte, se alega igualmente en el recurso que no concurre el elemento subjetivo del injusto típico en tanto que no hubo ánimo de ocultación, y que un error sobre los elementos del tipo excluiría la punición de la conducta, no siendo punibles las conductas cometidas por imprudencia". SAP Barcelona 408/2016, de 25 de mayo de 2016: "*El Ministerio Fiscal impugna el recurso, estimando que ha quedado debidamente acreditado, y así se recoge en la sentencia, tanto el ánimo de ocultación con el que actuó la acusada como la cantidad defraudada; y la Acusación se opone al mismo....Llegados a este punto, y admitido el hecho objetivo del impago (elemento objetivo), la cuestión en primer lugar aducida por la apelante es que a pesar de ello no actuó con intención de ocultar sus beneficios al fisco, lo que se evidencia en el pago previo efectuado del IVA, careciendo, pese a lo contenido en la sentencia, de conocimientos fiscales o asesoramiento".**

⁹⁸⁰ SAP Córdoba 328/2017, de 17 de julio de 2017: "*Respecto del dolo subjetivo, nuestro Tribunal Supremo -sentencia de 5 de diciembre de 2012, por todas- viene reconociendo que el mero hecho del impago tributario no satisface las exigencias del tipo, siendo necesario algo más, un ánimo de defraudar con la ocultación del hecho imponible para eludir el pago del impuesto o pagando menos de lo realmente debido. Para la comisión de un delito fiscal no es suficiente, pues, la existencia de una mera deuda tributaria del obligado fiscal por cantidad superior a 120000 euros, sino que resulta necesario que la generación de esa deuda esté movida por un ánimo de esa persona de engañar. Se trata de un ánimo que es perfectamente identificable en quien no declara o en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, supuestos ambos en los que se da la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo que implican una infracción del deber tributario. Esto hace que quepa también el dolo eventual...La percepción de esta Sala es distinta a la del Ministerio Público. Este tribunal cree, primero, que las dudas e incertidumbres sobre la concurrencia o no del elemento subjetivo del injusto, consistente en la voluntad clara y manifiesta de defraudar a la Hacienda Pública de Evelio, ya sea a través de la ocultación de hechos o datos, ya sea a través de una interpretación forzada e interesada de la norma tributaria, son lógicas en los supuestos en que ha resultado absuelto, atendido el concreto panorama probatorio al que se ha enfrentado el juez, en particular el que arrojan las distintas periciales, de igual condición de origen, de distinto contenido evaluable, y desde luego integrable en el conjunto de prueba practicada, como hemos tenido ocasión de explicar en el razonamiento jurídico sexto; y, segundo, que tal incertidumbre es racional y no absurda o incoherente porque está alimentada por opiniones técnicas sólidas y fundadas que admiten desde la razón jurídica penal una cosa -el ánimo defraudatorio del acusado- y la contraria -la falta de tal voluntad de engaño y fraude, aunque sí una actuación jurídico administrativa errada."*

algunas resoluciones se presenta como el propio contenido del elemento defraudatorio desde el punto de vista del tipo objetivo, es decir, una conducta de ocultación⁹⁸¹.

Y volvemos al mismo punto al que hacíamos referencia anteriormente. ¿Es ese *ánimo de ocultación* al que se refieren algunas resoluciones judiciales como un verdadero elemento subjetivo del injusto, o lo que realmente se requiere, es que se produzca por parte del sujeto una conducta de ocultación, aunque su verdadero fin sea por ejemplo el lucro?

Entendemos, de acuerdo con la jurisprudencia y doctrina mayoritaria, que se requiere de *un comportamiento de ocultación* que refleje la *conducta defraudatoria*. Dicho requisito sería una exigencia de la parte objetiva del tipo, por lo que deberá de observarse, si el sujeto realmente *disfrazó, encubrió o enmascaró*, en definitiva, *ocultó* la realidad. Pero ello creemos que no quiere decir que el delito fiscal requiera de un elemento subjetivo del injusto de un ánimo de ocultación,⁹⁸² sino que lo que vendría a significar realmente sería un dolo genérico de ocultar para justificar cumplido el elemento típico defraudación.

De manera similar a esta interpretación, encontraríamos el artículo 331 del Código Penal de 1870,⁹⁸³ el conocido como *delito de ocultación fraudulenta de bienes*, antecesor del delito fiscal como tal. Así este decía:

⁹⁸¹ En ese sentido, donde la ocultación constituye el elemento defraudatorio requerido por el art. 305 CP encontramos la SAP Las Palmas 217/2015, de 2 de octubre de 2015: "*En ambos casos, cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina (STS. 801/2008 de 26.11)*".

⁹⁸² Ejemplo de ello es, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.402-406. Para este autor, como perteneciente a la doctrina mayoritaria, el verbo típico del artículo 305, "defraudar", supone ocultar. Desde el punto de vista subjetivo el delito de defraudación tributaria únicamente requiere un "dolo de ocultar". SAP Alicante 12/2015, de 14 de enero de 2015: "*Consistiendo en este caso la conducta objetivamente típica en la ocultación de rentas en la declaración del impuesto y en la consiguiente falta de ingreso de la cantidad realmente debida, causando un perjuicio de mas de 120.000 euros en cada ejercicio, el dolo deberá comprender el conocimiento de la existencia de las rentas y de su no inclusión en la declaración del impuesto, En el nivel de la culpabilidad, el conocimiento de la antijuricidad comprende el del deber de declarar las rentas gravables y de ingresar la cuota correspondiente.*"

⁹⁸³ Idéntica redacción salvo por la cuantía de la multa, mantenida hasta 1977 en distintos artículos, regulándose en el artículo 319 desde la reforma de 1944. Desarrollo histórico profundamente estudiado en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, pp.37-48.

"El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta debiere satisfacer, incurrirá en una multa de..."

Como podemos observar, en esta antigua figura delictiva, la conducta de *ocultación* pertenece a la parte objetiva, siendo el *propósito de elusión* de pago de impuestos el elemento subjetivo del injusto distinto del dolo⁹⁸⁴. Dicho propósito de elusión, *excluía* ciertas "*ocultaciones intencionadas inspiradas en otros propósitos, como por ejemplo la ocultación que tenía por objetivo evitar que los acreedores descubran la existencia de bienes*"⁹⁸⁵.

Nos gustaría hacer mención, a alguna sentencia, que si bien ha sido de forma aislada, ha requerido un elemento subjetivo de engaño en el sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública.⁹⁸⁶ Entendemos, como se verá posteriormente, y de acuerdo con la jurisprudencia y doctrina mayoritaria, que el requisito de engaño existe en el delito fiscal, si bien no como elemento subjetivo sino como elemento de la parte objetiva del tipo.

⁹⁸⁴ La doctrina mayoritaria calificaba en el antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes, dicho *propósito de elusión*, como elemento subjetivo. Por todos, RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho Penal Español, PE*, 1977, p.900.

⁹⁸⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, 1974, p.57.

⁹⁸⁶ Nos referimos a la STC 57/2010, de 4 de octubre de 2010, en la que se razona por la Sala Constitucional, que: "*Pero no sólo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada*"... "*Ahora bien, si bien esa merma de ingresos pudiera generar, en su caso, las correspondientes consecuencias tributarias, desde un punto de vista estrictamente penal y como se acaba de señalar, no es requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código penal de 1973 (actual art. 305 del Código Penal de 1995, tanto más cuando no consta la existencia de artificio, burla, engaño, mendacidad u ocultación de ninguna clase que permita considerar acreditado el elemento subjetivo del injusto, sino todo lo contrario, al reconocer la propia Audiencia Provincial la existencia cierta y real de la suma deducida, en cuando devengada y adeudada, aunque no efectivamente pagada. Pero no sólo no ha quedado acreditado el elemento subjetivo del injusto, sino que la forma de concretar el elemento objetivo no respeta las pautas valorativas exigibles desde un punto de vista estrictamente constitucional...*".

4. ASPECTOS PROCESALES DE DEDUCCIÓN Y PRUEBA DEL ELEMENTO SUBJETIVO DEL INJUSTO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Si la determinación *teórica* del elemento subjetivo del injusto en el delito fiscal ha dado lugar a un *arduo debate* entre distintas posiciones doctrinales y jurisprudenciales, la forma en la que desde el proceso penal se van a realizar las tareas de *prueba y evidencia* del mismo se presenta cuanto menos igual de problemático.

En primer lugar, para determinar la presencia o no del ánimo, intención o motivación especial, hay que observar la *conducta material del agente*,⁹⁸⁷ sus competencias y las características públicas de su acción,⁹⁸⁸ es decir, sus *manifestaciones externas*, de donde se podrán inferir la existencia o ausencia del referido "ánimo". Esta es la única forma de acreditar y probar elementos subjetivos situados en la mente de otra persona, aspectos psicológicos que *no* pueden servir como base para sancionar la conducta dolosa,⁹⁸⁹ pues *no* son cognoscibles directamente, "*sino a través de los elementos externos que objetivan un determinado contenido psíquico del comportamiento*"⁹⁹⁰.

En este sentido, y desde la dogmática penal, MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ⁹⁹¹, realizaba una crítica de la tendencia jurisprudencial que consistía en recurrir a los elementos subjetivos del injusto -especialmente a *los implícitos*, como el caso del delito fiscal-, para absolver o sobreseer causas. Para el autor, la búsqueda del elemento subjetivo del injusto, el cual reside en la mente de la persona es un

⁹⁸⁷ Vid. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.84.

⁹⁸⁸ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN, C., *Derecho Penal económico*, 2001, p.127.

⁹⁸⁹ Vid. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.91 se refiere a tal cuestión en base a "sector doctrinal cualificado".

⁹⁹⁰ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal, PG*, 1997, p.223. En este mismo sentido STS 20 de Noviembre de 1991.

⁹⁹¹ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, "Los elementos subjetivos del tipo de acción" *RTyD*, 2013, p.234. Para el autor, el escaso razonamiento llevado a cabo en algunas resoluciones judiciales sin más fundamentación que el de no haber podido acreditar un elemento subjetivo del injusto, hace que el esfuerzo por crear una dogmática rigurosa resulte baldío, ya que dicha acreditación habría sido difícil o imposible, pues dicho elemento subjetivo reside en algún lugar opaco de la mente cuya búsqueda conduce al fracaso.

planteamiento incorrecto, pues tal vicisitud sería *solucionada* en el plano de lo *estrictamente objetivo*.

A esta dificultad de evidencia, hay que añadir la *capacidad de asesoramiento y planificación* que en el delito fiscal y en otros delitos económicos pudieran poseer los potenciales autores, siendo relativamente frecuente la utilización de técnicas y medios de comisión del delito que hace *inexistente* la prueba *directa*, y donde conseguir acreditar la culpabilidad plena del deudor tributario *podría ser casi nula*⁹⁹².

Conviene recordar en este punto la idea que expresaba AYALA GÓMEZ⁹⁹³ cuando argumentaba que la negativa a configurar un elemento subjetivo en el delito fiscal es perfectamente atendible "*siempre que se entienda que el tipo objetivo incorpora la dirección de la voluntad a la defraudación*", esto es, que el concepto defraudatorio del verbo nuclear, influya sobre la conducta (objetiva), y no el ánimo o intención. Y conviene recordarlo porque desde el punto de *vista de la prueba*, el carácter defraudatorio bien de la conducta objetiva, bien de la intención o ánimo (subjetiva), produciría los mismos efectos; *manifestaciones externas defraudatorias*. Y de acuerdo con ello, cabe preguntarse, si pudiera producirse una conducta *objetivamente defraudatoria* realizada *sin ánimo de defraudar*, sino por otra motivación, y si podrían diferenciarse ambas perspectivas y determinar que no existió ánimo de defraudar a pesar de que la conducta fue realizada mediante modalidades y formas *objetivamente típicas*⁹⁹⁴.

La jurisprudencia ha establecido que la presencia del *ánimo defraudatorio* en el delito fiscal se deberá determinar mediante la reglas de *experiencia humana y de la racionalidad*, debiendo llegar a dicha conclusión mediante *facta concludentia en las que la afirmación es el resultado de una operación intelectual de inferencia a través de actos exteriores, anteriores, coetáneos y posteriores, de uno o varios hechos*

⁹⁹² Vid. DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.178

⁹⁹³ Vid. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.289. Idea que expresaba el autor sobre el ánimo defraudatorio. A pesar de ello, AYALA considera que es preferible admitir la presencia del *ánimo de lucro* como elemento subjetivo del injusto del delito fiscal.

⁹⁹⁴ Acercándose a posturas de la infracción del deber, donde es suficiente incumplir el deber de satisfacer tributos por encima de la cuantía legal mínima.

psicológicos⁹⁹⁵. De todo ello corresponderá decidir al juzgador sobre su deducción en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible⁹⁹⁶.

Como argumenta la STS de 20 de noviembre de 1991, en el ámbito propio del delito que nos ocupa, "*el delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes...*". Lo que deberá de ser *probado* por parte de la *acusación*⁹⁹⁷, y *decidido* por el *juzgador*⁹⁹⁸.

De acuerdo con lo dicho anteriormente, y dada la especial condición de los posibles autores, con gran capacidad de utilizar procedimientos de comisión del delito que dificulten su evidencia, en muchas ocasiones, la prueba directa brillará por su ausencia, por lo que deberá fundamentarse el fallo en base a la *prueba de indicios*.

Así, la jurisprudencia⁹⁹⁹ ha establecido los criterios necesarios para la *inferencia* de la prueba *indiciaria* en el delito fiscal, fijando que dicha *deducción* debe de ser *razonable*, es decir, que no sea arbitraria, absurda e infundada, sino que responda plenamente a las reglas de la *lógica* y la *experiencia*. Igualmente, de los hechos base acreditados *debe fluir*, como conclusión natural, el *dato precisado de*

⁹⁹⁵ Vid. STS 27 de diciembre de 1990 y STS de 24 de febrero de 1993. SAP Madrid 475/2002, de 20 de septiembre de 2002: "*Considera la representación procesal de la acusada que de las pruebas practicadas no ha podido acreditarse la presencia de un ánimo defraudatorio en las acciones realizadas por Inés. Sabido es que la prueba de elementos subjetivos, internos a la psique del sujeto y, por ello, inasequibles a la percepción directa del juzgador, es quizá la más difícil labor del juez en la determinación de los hechos, y que sólo puede inferirse a partir de los elementos externos -objetivos- que rodean el hecho, a partir de un juicio basado en la lógica y en reglas de experiencia que manifiesten, además, una absoluta coherencia entre las premisas y la conclusión afirmativa; y que esa prueba en absoluto puede convertirse en una presunción contra reo, no siendo tampoco, en el ámbito que nos ocupa, la mera omisión de declaración ni, por demás, la declaración no acorde a la realidad de lo ingresado, indicio por sí solo suficiente para probar dicho elemento subjetivo.*"

⁹⁹⁶ Vid. STS 20 de noviembre de 1991.

⁹⁹⁷ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.91.

⁹⁹⁸ Vid. STS núm. 1807/2001, de 30 de Octubre.

⁹⁹⁹ Vid. STS núm. 952/2006 de 6 octubre.

acreditar, y debe de existir entre ambos un *enlace preciso y directo* según las reglas del criterio humano¹⁰⁰⁰.

Por ello, presupuesto base es que la deducción en base a la prueba de indicios debe realizarse sobre los hechos *probados*¹⁰⁰¹, sin que pueda admitirse ningún género de presunciones sobre la concurrencia del ánimo¹⁰⁰². Así se posiciona la STC núm. 340/2006, de 11 de diciembre, argumentando que *"ha de quedar asimismo suficientemente probado el elemento subjetivo del delito cuya comisión se le imputa, si bien es cierto que la prueba de este último resulta más compleja y de ahí que en múltiples casos haya que acudir a la prueba indiciaria pero, en cualquier caso, la prueba de cargo ha de venir referida al sustrato fáctico de todos los elementos tanto objetivos como subjetivos del tipo delictivo, pues la presunción de inocencia no consiente en ningún caso que alguno de los elementos constitutivos del delito se presuma en contra del acusado"*.

En este sentido, en relación al delito contra la Hacienda Pública objeto del presente trabajo, el Tribunal Supremo siguiendo los criterios del Tribunal Constitucional, ha especificado los *requisitos* que deben de cumplir desde el punto de vista *material* los *indicios* para ser considerados suficientes en el delito fiscal. saber¹⁰⁰³: Que estén *plenamente acreditados*. Deben ser de *naturaleza inequívocamente acusatoria, plurales o siendo único que posea una singular potencia acreditativa. Concomitantes al hecho que se trate de probar* y finalmente, que estén *interrelacionados, cuando sean varios*, de modo que se refuercen entre sí.

La Sentencia del Tribunal Supremo núm. 192/2006, de 1 de Febrero, tras aceptar la *prueba de indicios* en un supuesto de *defraudación fiscal* reproduce los *elementos de convicción* tenidos en cuenta por el Tribunal sentenciador en relación al

¹⁰⁰⁰ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 57/2010 en recurso de amparo contra sentencias por delito fiscal.

¹⁰⁰¹ Vid. SAIZ DIAZ, "El delito de defraudación tributaria", *Diario La Ley*, 2005, p.8.

¹⁰⁰² Vid. BOIX REIG, J. en SORIANO SORIANO, (dir): *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, 1996, p.277.

¹⁰⁰³ Prueba de indicios en sentencias por delito fiscal, STS núm. 952/2006, de 6 octubre, STS núm. 2486/2001, de 21 diciembre, STS núm. 1807/2001, de 30 octubre, STS núm. 192/2006 de 1 febrero.

dolo¹⁰⁰⁴. Estos son la *falta de contabilidad*, contraria a su exigencia legal de poseer una contabilidad clara y transparente, una *actuación tributaria* del acusado "*divergente y carente de uniformidad*" alejado de la transparencia fiscal y cercano a la opacidad fiscal¹⁰⁰⁵, un *incorrecto criterio de imputación de ingresos*, y una *determinación de gastos deducibles* que no son tales (*colegio del hijo, golf, tenis, actividades lúdicas etc.*).

Y ampliando el presente apartado a la prueba del dolo, la jurisprudencia fija que la prueba directa e indiciaria cierra la puerta a cualquier presunción de dolo. Así lo establece la STS 374/2017, de 24 de mayo,¹⁰⁰⁶ en la que se razona que "*debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo. Pero, dicho esto, y tal como hemos venido exponiendo, en este caso la consciencia y voluntad del método y resultado fraudulento en relación al deber de tributar por IRPF, viene evidenciado por los datos objetivos constatados por prueba directa e indiciaria que acreditan los actos que se dicen ejecutados material y directamente por el acusado y que permiten inferir consciencia y voluntad de que con tales actos eludía el debido pago fiscal*".

Dado que la jurisprudencia realiza una tarea de reconocer y ejemplificar los *criterios externos reveladores de elementos subjetivos*, para MARTINEZ-BUJÁN

¹⁰⁰⁴ A nuestro entender, surge la duda de si algunos de los indicios tenidos en cuenta por el Tribunal Penal son de naturaleza y origen tributario, y si han podido ser llevados al proceso penal sin las plenas garantías de este, esto es por ejemplo, con datos o informaciones aportadas por el propio contribuyente ante la Administración.

¹⁰⁰⁵ Criterio de la falta de uniformidad seguido también por la SAP Burgos 20/2004, de 1 de abril de 2004: "*Esta cuestión es muy relevante a los efectos del elemento subjetivo del tipo, pues si se sigue una línea de actuación uniforme se pone de manifiesto una mayor transparencia, que si el criterio es fluctuante, divergente y sin una línea de uniformidad que significaría un plan de actuación contrario a la referida transparencia fiscal... Sobre este particular la actuación del acusado en sus auto declaraciones ha sido totalmente divergente y carente de uniformidad.*" Falta también de uniformidad en los propios criterios de tributación escogidos, variando los mismos en los distintos ejercicios, lo que aleja de una interpretación razonable de la norma."

¹⁰⁰⁶ Así lo realiza en la citada STS, en la que se argumenta que, "*tal como hemos venido exponiendo, en este caso la consciencia y voluntad del método y resultado fraudulento en relación al deber de tributar por IRPF, viene evidenciado por los datos objetivos constatados por prueba directa e indiciaria que acreditan los actos que se dicen ejecutados material y directamente por el acusado y que permiten inferir consciencia y voluntad de que con tales actos eludía el debido pago fiscal*".

debería ser el *legislador* quien plasme en el tipo los criterios externos, o recoja aquellos más significativos¹⁰⁰⁷.

El Tribunal Constitucional analizó la prueba de *indicios* en el *delito fiscal* en Sentencia núm. 133/2011, de 18 julio, resolviendo recurso de amparo frente a resolución condenatoria, razonando que: "*han quedado acreditados suficientes indicios de los que cabía inferir, como resultado lógico, la concurrencia de la conducta penalmente típica y la implicación de los acusados en la misma, en el sentido de considerar que los recurrentes en amparo articularon una trama dirigida a defraudar el impuesto sobre el valor añadido en las operaciones intracomunitarias, utilizando para ello sociedades interpuestas*".

Finalmente y como *conclusión*, es importante exponer que la exigencia de un elemento subjetivo en el delito fiscal *hace más difícil* la tarea de establecer un proceso de inferencias para desvirtuar la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2 CE). Por ello, los *hechos probados* en sede judicial sobre los que puedan asentarse las deducciones que demuestren la actitud interna de su autor, van a ser el *aspecto principal* para la determinación del elemento subjetivo del injusto¹⁰⁰⁸. Pero es importante en este aspecto una delimitación concreta *de qué elementos probatorios* pueden ser tenidos en cuenta por parte del juzgador penal, pues algunos de ellos (*periciales y documentales principalmente*) pueden tener *origen* administrativo-tributario, e incluso pueden haber sido facilitados por el propio contribuyente para *otro fin distinto* a la autoincriminación penal¹⁰⁰⁹.

¹⁰⁰⁷ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, "Los elementos subjetivos del tipo de acción" *RTyD*, 2013, p.238.

¹⁰⁰⁸ Vid. GUERRA AZCONA, I. en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.179.

¹⁰⁰⁹ En este sentido, BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE, *Límites entre infracciones*, 2008, p.197.

CUARTA PARTE

LOS SUJETOS EN EL DELITO FISCAL

CAPÍTULO XII

EL DELITO FISCAL, ¿DELITO COMÚN O DELITO ESPECIAL?

1. DELITO COMÚN O DELITO ESPECIAL

De acuerdo a lo anterior, y para conocer quién o quiénes pueden ser autores o partícipes del delito fiscal, hay que dar contestación a un interrogante previo. ¿Es el delito de defraudación fiscal un delito especial que requiere una concreta condición a sus potenciales autores? ¿O por el contrario es un delito común que puede ser cometido por cualquier sujeto sin necesidad de reunir una circunstancia particular?

1.1. Delito fiscal como delito especial

Dentro de la categoría de delitos especiales, la doctrina viene a distinguir, de un lado, *los delitos especiales propios*, y de otro, *los delitos especiales impropios*.

En los primeros, la calidad especial del sujeto es determinante para la existencia del delito, de tal forma que faltando la misma el hecho será atípico¹⁰¹⁰. Es decir, en estos delitos la condición personal fundamenta la pena [...], de tal modo, que

¹⁰¹⁰ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.666.

el delito sólo es imaginable por la existencia de una persona que reúne una cualificación especial, sin que exista una figura delictiva común paralela¹⁰¹¹.

Sin embargo, en los delitos especiales impropios, la condición personal no fundamenta el delito, sino que determina su gravedad, atenuando o agravando la pena de su autor¹⁰¹². En este caso, sí existe una correspondencia fáctica con un delito común, que sería comisible por cualquier persona que no tuviera aquella especial calidad¹⁰¹³.

Tanto la doctrina¹⁰¹⁴ como la jurisprudencia,¹⁰¹⁵ de forma prácticamente unánime, entienden que el delito fiscal constituye un delito especial propio. La primera consecuencia de ello resulta obvia: al exigir el tipo ciertas condiciones para ser autor del delito, no podría llevarlo a cabo cualquier persona.

¹⁰¹¹ Cfr. PEREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.744: "En el caso de los delitos especiales propios la condición personal fundamenta la pena, dando sentido a la materia de prohibición penal, de tal modo que el delito sólo es imaginable por la existencia de una persona que reúne una cualificación especial por su posición institucional de la que nace un deber específico, cuya infracción consciente es la razón de ser de tal delito, no existiendo una figura delictiva común paralela."

¹⁰¹² Cfr. PEREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.747: "En los delitos especiales impropios, el elemento personal no fundamenta la existencia del delito ni de la pena, sino que... opera, normalmente agravando la pena de un delito común. A diferencia de los anteriores, la ausencia de la cualidad especial no conduce a la atipicidad del hecho, sino que existe un delito común subyacente al especial impropio al que referir la punición del partícipe."

¹⁰¹³ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.666. En el mismo sentido, GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, II, 1985, p.95.

¹⁰¹⁴ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.80 y ss. También en BAJO FERNÁNDEZ/ PEREZ MANZANO/SUAREZ GONZÁLEZ: *Manual de Derecho Penal*, PE, 1993, p.618. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, p.682, BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.291, QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español*, PE, 2015, p.846, MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Delitos*, 2015, p.509, REQUEJO CONDE en POLAINO NAVARRETE, (dir.) *Lecciones de Derecho Penal*, PE, 2011, p.217, CHOCLÁN MONTALVO, en CGPJ, *Derecho Penal económico*, 2001, p.29, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.182, MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PE, 2013, p.968, CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.70, BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal*, PE, 2012, p.18. FEIJOO SÁNCHEZ, B. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales", en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.112. MORALES PRATS, "Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria", *RTL*, 1986, p.14. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.39. ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, 2009, p.54. GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, 1977, p.288. LOMBARDERO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.49. DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1995, p.23.

¹⁰¹⁵ Así, entre otras, las STS 1940/2000, de 18 de diciembre de 2000, STS 539/2003, de 30 de abril de 2003, STS 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005, STS 717/2016, de 27 de septiembre de 2016, STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017.

Así lo entiende por ejemplo la STS 40/2020, de 6 de febrero de 2020, la cual argumenta:

"Es claro que, siendo el delito fiscal un delito especial que solo puede cometer el obligado tributario, los terceros que participen en la ejecución con actos anteriores o simultáneos solo podrán ser condenados como inductores, cooperadores necesarios o cómplices."

1.1.2. Infracción del deber extrapenal y limitaciones ante supuestos de dominio del hecho. Delito especial de infracción del deber, delito especial de naturaleza mixta, o delito especial de dominio

En los delitos especiales propios, el círculo de potenciales autores queda definido por una concreta *posición institucional generadora de un deber especial de carácter extrapenal*¹⁰¹⁶. Así, en el caso del delito fiscal, el deber específico que recae sobre el obligado es el deber jurídico tributario. Por tanto, de dicho razonamiento se concluye que los delitos especiales,¹⁰¹⁷ y en concreto, el delito fiscal,¹⁰¹⁸ pertenece a la categoría de los delitos de infracción de deber.

Con la mera lectura del artículo 305 CP se aprecia aquel deber tributario, de carácter extrapenal, al cual el propio tipo remite. Es ahí en la remisión al Derecho Tributario, donde se encuentra la obligación jurídica tributaria impuesta a determinados sujetos.

¹⁰¹⁶ Cfr. PEREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.744.

¹⁰¹⁷ Cfr. PEREZ ALONSO, E.J. en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.744, CHOCLÁN MONTALVO, en *Derecho Penal económico*, CGPJ, 2001, p.29.

¹⁰¹⁸ Así también la jurisprudencia mayoritaria, por todas, la STS 499/2016, de 9 de junio de 2016: *"La jurisprudencia ha entendido que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el artículo 31 de la Constitución. De otro lado, es un precepto penal en blanco (STS n° 832/2013, de 24 de octubre), en tanto que debe ser completado con la ley fiscal vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido. El deber cuya elusión constituye la defraudación a la que se refiere el precepto penal, está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general, que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la Administración, con corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imponibles ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente, (STS n° 13/2006, de 20 de enero)."*

Así, la jurisprudencia se ha referido a la naturaleza del delito fiscal como *delito de infracción del deber, concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos*¹⁰¹⁹.

Volviendo a conceptos precios, y sin entrar aún en profundidad, la consecuencia de la consideración como delito especial viene marcada por las normas que respecto a la autoría suponen para estos delitos. Por ello, cualquier persona distinta de los sujetos que especifica la normativa tributaria, no podrían ser autores en sentido estricto del delito de defraudación fiscal. Estos, la generalidades de individuos, los no cualificados, únicamente podrían ser considerados partícipes del hecho¹⁰²⁰.

Así las cosas, la calificación del delito fiscal como delito de infracción del deber presenta algunos conflictos en lo relacionado con la actuación de extraneus no cualificados. Así, por ejemplo, ¿qué sucedería en los casos en que estos extraneus poseen el dominio del hecho pero no son los sujetos pasivos de la relación tributaria? Pensemos en este caso, en terceros que con el dominio del hecho hacen que el sujeto pasivo lleve a cabo -por error- una defraudación fiscal. De entender que el delito fiscal es un delito de infracción del deber puro, haría muy difícil la incriminación del extraneus como autor o partícipe como explicamos a continuación.

Continuando con los problemas que pueden surgir en los delitos de infracción del deber, diremos también que la punición del extraneus como partícipe estaría condicionada a la existencia de un autor y de un hecho típico y antijurídico (*accesoriedad limitada de la participación*). Circunstancia esta que no concurre en la mayoría de supuestos del delito fiscal, en donde el intraneus actúa mediante error de tipo.

Para dar solución a estos conflictos, la doctrina ha apuntado distintas teorías que se separan al menos parcialmente de la naturaleza del delito fiscal como delito de infracción del deber, (*tesis de delito especial de infracción del deber con elementos de*

¹⁰¹⁹ STS 1688/2000, de 6 de noviembre de 2000, y la STS 44/2003, de 3 de abril de 2003.

¹⁰²⁰ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.46, respecto a la responsabilidad de asesor o representante.

dominio¹⁰²¹, tesis de delito mixto con componente de dominio y de infracción de deber,¹⁰²² tesis de delito especial de dominio¹⁰²³ o de posición¹⁰²⁴...).

¹⁰²¹ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.70-71: "... entiendo que el delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que concurren tanto la dimensión de posición como la dimensión de infracción de deber. El delito fiscal no es, según creo, un delito que se configure sólo por la conjunción de la infracción de deberes tributarios formales y la producción de un perjuicio para la Hacienda Pública...pero el delito fiscal tampoco es un delito de mera organización, en el que la provocación de la producción de un resultado típico de perjuicio para la Hacienda pública constituya por sí misma el tipo. En este sentido sería uno de los delitos especiales en los que, a la organización, se le suma efectivamente la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto, ambas dimensiones."

¹⁰²² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.92: "...la construcción de una autoría mediata no es posible en el delito del art. 305, aún cuando éste se conciba (como aquí se hace) como un delito mixto de infracción de deber y de dominio...Así las cosas, la vía dogmática adecuada para castigar los supuestos de verdadera instrumentalización, en los que, por el motivo que sea, el asesor fiscal configura todo el acontecer típico defraudatorio, porque el obligado tributario confía ciegamente en él y lo deja todo en sus manos, debe de hallarse en la clausula de extensión de la autoría del art. 31. En definitiva... si el delito del art. 305 se configura como un delito mixto de infracción de deber y de dominio, no habría obstáculo para que en casos como el planteado quepa entender que el obligado tributario está transmitiendo el deber al asesor fiscal, con lo cual reúne ya todos los requisitos descritos en el tipo legal para ser un verdadero autor inmediato del hecho." Igual en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, pp.291-292: Mediante la concepción del delito fiscal como delito mixto, con componente de dominio y de infracción de deber, "el art. 31 CP permitiría trasladar la condición de autores a aquellas personas que, aun que no ostenten la cualidad de obligado tributario exigida por el tipo, realizan materialmente el hecho con dominio social.. ello permitiría castigar supuestos que, en otro caso podrían permanecer impunes, como el supuesto del testamento, dado que el dominio social típico posibilita calificar como verdadero autor al administrador fáctico que utiliza como administrador de derecho a una persona que desconoce completamente sus obligaciones tributarias...o el problema específico de las sociedades "fachada" o de "pantalla"... en los que nuestra jurisprudencia ha venido aplicando la teoría del "levantamiento del velo"...recurso... criticado... con razón por la doctrina penalista mayoritaria...". MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2016, p.566: "...en estos delitos especiales de naturaleza mixta... debería admitirse en determinadas casos (como señaladamente el caso del testamento) la posibilidad de castigar al extraneus que (aun cuando no exista una relación de representación) asume fácticamente las funciones de administración y realiza la conducta lesiva con pleno dominio social del hecho, actuando en lugar del intraneus, al que instrumentaliza (merced a la cláusula de actuaciones en lugar de otro).[...] Eso sí, nunca podrá existir, empero, coautoría entre ambos sujetos, habida cuenta de que si el intraneus (obligado tributario) interviene en el hecho típico (con pleno conocimiento de la defraudación) queda excluida ya toda posibilidad de trasladar al asesor fiscal el deber específico[...]; la condición de autoría permanecerá únicamente en el obligado tributario, y el asesor fiscal será solamente partícipe." De acuerdo al encaje del delito fiscal en la categoría de delitos especiales propios de naturaleza mixta, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.182,183. A favor también del delito fiscal como delito de posición de naturaleza mixta, con elemento organizativo e infracción de un deber jurídico extrapenal, Vid. GOMEZ MARTÍN, "La responsabilidad penal del asesor fiscal", *La Ley Penal*, 2010, pp.8, 13. Sin embargo, para FEIJOO SÁNCHEZ, la categoría de delitos especiales propios de naturaleza mixta es una categoría conceptualmente imposible... pues se trata de fundamentaciones incompatibles que no se pueden mezclar. Vid., FEIJOO SÁNCHEZ, B. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales", en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.113.

¹⁰²³ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.139: "... las posibilidades de configuración de la autoría del extraneus en un delito especial no deben reducirse a formas de dominio social derivadas de la administración o representación, pudiendo comprender otras formas de dominio a través de la coacción o del error, de modo que no habría obstáculo para que el extraneus que domina la ejecución del delito del intraneus sea hecho responsable[...], cuando un sujeto ajeno al status que define formalmente la autoría de un delito especial es facultado para el ejercicio fáctico de las posibilidades de acción que comporta la función de dominio social asume, sin duda, una posición material de autor equivalente a la de los intraneus [...] por tanto, el extraneus puede ser considerado autor, en el caso de que no exista dolo en el sujeto cualificado y asuma el no cualificado el dominio del hecho, bien por virtud del instituto de la representación bien en el caso de la instrumentalización el obligado tributario."

Todas estas hipótesis incorporan elementos de dominio en la naturaleza del delito fiscal. Así, ya no sería la mera posición jurídica la que determina quién podrá ser autor, sino que han de valorarse elementos de acción o de dominio. Por ello, mediante la asunción de estos elementos, se permitirá, ya sea a través del art. 31 CP, mediante la autoría mediata¹⁰²⁵, o incluso, por medio de vínculos meramente contractuales¹⁰²⁶, que el extraneus no cualificado con dominio del hecho pueda ser considerado autor del delito fiscal bajo sus distintas formas. Se cubriría así una importante laguna de punibilidad derivado del principio de accesoriadad limitada de la participación, ante la posibilidad de que el autor en sentido estricto, el intraneus, actúe mediante error de tipo, y por tanto, la conducta del partícipe sea impune.

No queremos olvidar, que existen referencias en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la naturaleza del delito fiscal como delito de propia mano,¹⁰²⁷ cualidad que la doctrina rechaza de forma mayoritaria¹⁰²⁸.

¹⁰²⁴ Cfr. ROBLES PLANAS/ JAVIER RIGGI, "El extraño artículo 65.3", *InDret*, 2008, p.23. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.39: "El delito de defraudación tributaria es... un delito sólo practicable por personas que tengan una especial posición... el conjunto de potenciales sujetos activos... no se circunscribe exactamente a los sujetos pasivos..., a los responsables, ... o a los obligados... el círculo es algo más amplio, pues incluye también a personas que hayan asumido contractualmente deberes u obligaciones que tengan por objeto el tributo o su cumplimiento".

¹⁰²⁵ Posibilidad de la autoría mediata defendida por un sector muy minoritario de la doctrina.

¹⁰²⁶ Cfr. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, pp.39-41, en relación a la representación voluntaria, mediante la que se asume contractualmente el deber de contribuir, al margen del art. 31 CP, el cual sin ser imprescindible sí supone un baluarte a juicio del autor para incriminar a terceros no sujetos pasivos del tributo que sean los responsables de la acción.

¹⁰²⁷ STS 274/1998, de 25 de febrero de 1998: "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". Así, también, la STS 374/1993, de 24 de febrero de 1993. También en la doctrina hay alusiones al delito fiscal como "delito de propia mano", *Vid.* SAIZ DIAZ, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.140. En contra de que el delito fiscal sea un delito de propia mano, la STS 1220/2006, de 15 de diciembre de 2006, pues su catalogación correcta es la de delito especial o la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017. En este sentido, SUAREZ-MIRA RODRÍGUEZ (coord.), *Manual de derecho Penal, PE*, II, 2011, p.358.

¹⁰²⁸ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, en CGPJ, *Derecho Penal económico*, 2001, p.29 y ss.

1.1.3. Consecuencias de la consideración como delito especial: limitación de la autoría en sentido estricto a determinadas categorías tributarias, y posibilidad de participación a terceros no cualificados bajo ciertas limitaciones

La catalogación del delito fiscal como delito especial tiene como consecuencia la restricción o limitación del ámbito de posibles sujetos que pueden ser autores directos del delito fiscal.

En este sentido, para determinar los potenciales autores del delito, hay que acudir a la legislación tributaria para encontrar las categorías de posibles sujetos. Sin embargo, la doctrina difiere en la condición concreta de sujetos a la que aquella remisión se refiere.

Así, un sector expone que la condición de posibles autores del delito debe de centrarse en la categoría de "*obligados tributarios*"¹⁰²⁹. En este sentido, resulta de interés el propio artículo 35 LGT, en el cual se especifica una amplia relación de *obligados tributarios*¹⁰³⁰.

¹⁰²⁹ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.137. REQUEJO CONDE en POLAINO NAVARRETE, (dir.) *Lecciones de Derecho Penal, PE*, 2011, p.217: "*contribuyente, el obligado tributario...*", Así también, la STS 40/2020 de 06/02/2020: "*Es claro que, siendo el delito fiscal un delito especial que solo puede cometer el obligado tributario...*".

¹⁰³⁰ Artículo 35 LGT. *Obligados tributarios. 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 tributaria 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. 6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua. 7. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior. Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.*

Otro grupo de autores, sin embargo, lo circunscribe al *sujeto pasivo de la obligación tributaria*¹⁰³¹ o *contribuyente*,¹⁰³² integrando tal concepto en las propias modalidades típicas que establece el art. 305 CP,¹⁰³³ o *ampliándolo* a otras figuras tributarias¹⁰³⁴.

En lo referente a la participación, los inductores, cooperadores necesarios, y cómplices (*extraneus*) podrán incurrir en responsabilidad penal por los hechos que el autor cualificado pueda cometer¹⁰³⁵.

¹⁰³¹ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.69: "... en calidad de sujetos pasivos del tributo así como aquellos obligados tributarios que conforme a la normativa de determinados impuestos sobre la renta se encuentren sujetos a realizar pagos a cuenta de la Hacienda Pública...el art. 36 LGT reconoce como sujetos pasivos del tributo, únicamente al contribuyente y al sustituto, mientras que el art 37 del mismo cuerpo legal regula a obligados a realizar pagos a cuenta, por lo que debe entenderse que solamente estos sujetos pueden realizar la conducta típica y antijurídica sancionada en el Código Penal". BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.39: "El delito fiscal... solamente puede ser cometido por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es decir, el contribuyente o el sustituto del contribuyente."

¹⁰³² Cfr. BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.291: "...el contribuyente (excepcionalmente el sustituto del art. 36 LGT)".

¹⁰³³ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, pp.80,81: "...sujeto pasivo de la obligación tributaria (o deudor tributario) o el titular de la ventaja fiscal indebidamente obtenida, según se trate, respectivamente, de la elusión del pago de tributos o retenciones o de la obtención indebida de devoluciones o de beneficios fiscales". MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Delitos*, 2015, p.509: "...tal y como resume Suarez González, el sujeto pasivo de la obligación tributaria-concepto a integrar de conformidad con el art. 30 LGT-, el retenedor o el titular de la ventaja fiscal indebidamente obtenida." MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PE*, 2013, p.968; "...el deudor tributario principal, es decir, el contribuyente como persona que realiza el hecho imponible del tributo; pero también tienen esta cualidad los sustitutos y responsables del tributo, los obligados a retener y los titulares del beneficio fiscal o de la devolución disfrutada indebidamente". BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal, PE*, 2012,p.18:"...quien ostente la condición de sujeto pasivo de la correspondiente obligación tributaria; es decir, obligado al pago del tributo o la cantidad retenida o el ingreso a cuenta, o el que obtiene o disfruta de beneficios o de devoluciones fiscales".

¹⁰³⁴ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.184: "Los obligados tributarios, esto es, las personas físicas o jurídicas o las entidades las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 35.1 LGT)... contribuyente, esto es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible (Art. 36.2 LGT). El sustituto del contribuyente, esto es, aquel que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma (art. 36.3 LGT)... El resto de obligados tributario (art. 35.2 LGT), como los retenedores esto es, sujetos obligados a realizar pagos a cuenta (art. 37 LGT), los sucesores (art. 39 LGT); los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan condición de sujetos pasivos, etc. En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo, el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca normativa tributaria (36.1 LGT). QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español, PE*, 2015, p.846: "El sujeto pasivo, sea la persona física o jurídica de la obligación fiscal, su representante, cuando ello sea preceptivo, otros tributarios tributarios, p.ej., los retenedores- y los patrimonios separados de personas físicas o jurídicas -herencias yacentes, comunidades de bienes...- (arts. 35,36,37 LGT)... Es decir, aquellas personas a las que el Fisco impone legalmente una serie de obligaciones sin ser sujetos pasivos del tributo; se trata de aquellas... que no practican o que, practicándolas, lo hacen por importe menor o dejan de ingresarlas en las cajas públicas."

¹⁰³⁵ STS 494/2014, de 18 de junio de 2014: "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-. Se rechaza que este delito, por tanto, pueda ser cometido exclusivamente por el obligado tributario (Cfr. STS 274/1996, 20 de mayo)."

La casuística de estos partícipes en el delito fiscal puede ser enormemente variada. Piénsese en asesores fiscales, testaferros, facilitador de documentación falsa,¹⁰³⁶ o cualquier otro sujeto que de un modo u otro lleve a cabo una intervención en los hechos efectuados o realizados por el autor.

Nuestro CP se refiere a estos partícipes en los arts. 28 y 29 CP¹⁰³⁷. En este sentido, el art. 28 CP, y bajo la locución de "*también serán considerados autores*", iguala, a efectos de pena, a los inductores y cooperadores necesarios con los autores en sentido estricto¹⁰³⁸. Sin embargo, es evidente que en los delitos especiales, la actuación de estos partícipes no cualificados, merece un menor reproche penal.

Por ello, el mecanismo a través del cual el Ordenamiento Jurídico responde punitivamente a aquellas conductas llevadas a cabo ha variado hace ya algunos años. Así, antes de la entrada en vigor de la *L.O. 15/2003, de 25 de noviembre*, al *extraneus* que no reunía los caracteres exigidos por el tipo pero que *participaba* en los hechos, podía ser objeto de aplicación potestativa de una atenuante analógica que permitía una disminución de pena¹⁰³⁹.

Los problemas que presentaba la aplicación de una atenuante analógica quedaron solventados a raíz de la introducción del vigente art. 65.3 CP¹⁰⁴⁰ introducido por Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, el cual dice:

¹⁰³⁶ STS 18 de junio de 2014: "*De acuerdo con esta idea, quien crea y suministra facturas falsas para su fraudulenta desgravación, participa en el delito cometido por el obligado tributario*".

¹⁰³⁷ Art. 28 "...*También serán considerados autores: a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo. b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado*". Art. 29. "*Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos*."

¹⁰³⁸ Lo que sucede con los cómplices, quienes tienen en el artículo 63 CP la siguiente previsión: "*A los cómplices de un delito consumado o intentado se les impondrá la pena inferior en grado a la fijada por la Ley para los autores del mismo delito*."

¹⁰³⁹ STS 1336/202, de 15 de julio de 2002.

¹⁰⁴⁰ Pese a que únicamente aparecen como potenciales beneficiarios de dicha cláusula los inductores y cooperadores necesarios, la jurisprudencia, en alguna resolución, ha entendido aplicable también a los cómplices con la consiguiente doble degradación del art. 63 y del art. 65.3 CP. Circunstancia analizada por la STS 277/2015, de 3 de junio de 2015: *Degradación penológica del art. 65.3 y degradación por complicidad son dudosamente acumulables según un importante sector doctrinal. La dicción del art. 65.3 parece clara: alcanza solo al cooperador necesario y al inductor. No ha sido siempre excluida la doble posibilidad de degradación por la jurisprudencia... Como se ha apuntado alguna sentencia admite la doble degradación (art. 63 más art. 65.3). En concreto la STS 841/2013, de 18 de noviembre, con cita de la Circular 2/2004 de 22 de diciembre de la Fiscalía General del Estado, declaraba sobre este particular: " Es cierto que explícitamente el art. 65.3 no hace mención a los cómplices, lo que no excluye que se pueda participar en el hecho en tal concepto, sin reunir las condiciones o cualidades personales del*

"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."

Esta disminución de pena, al ser potestativa, ha sido denegada por los Juzgados y Tribunales del orden penal en el ámbito del delito fiscal, en supuestos de equivalencia de conductas entre testaferros y autores¹⁰⁴¹, y en casos de participación de profesionales de la asesoría fiscal¹⁰⁴².

La posibilidad de que existan partícipes no cualificados en el delito fiscal se verá condicionada además, por ciertos límites nada insignificantes, y que producen importantes consecuencias. Hablamos del principio de accesoriedad limitada de la participación. Esto, viene a significar que para castigar al partícipe se exige que el hecho sea, al menos, típico y antijurídico, aunque el autor no sea considerado culpable¹⁰⁴³.

*sujeto activo. Y siendo así, la aplicación del art. 63 C.P. obliga necesariamente a bajar un grado la pena por su condición de cómplice, pero ningún efecto beneficioso se produce por el hecho de no ostentar las condiciones del sujeto activo, por lo 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 una condición. Cosa distinta sería que se argumentase de otro modo para no ejercer la rebaja facultativa del 65.3 C.P.". En contra de dicha aplicación del art. 65.3 CP al cómplice, Vid. GOMEZ MARTÍN, "La responsabilidad penal del asesor fiscal", *La Ley Penal*, 2010, p.13.*

¹⁰⁴¹ SAP Alicante 307/2018, de 15 de octubre de 2018, condena a administrador de hecho de la sociedad como autor, y "falso testaferro" como cooperador necesario sin atenuación del art. 65.3 CP: *"En el caso concreto ahora analizado, las cavilaciones técnicas efectuadas por la sentencia a la hora de considerar coautor o cooperador necesario a alguno de los partícipes, optando por ésta última postura, en atención a que el administrador de derecho, pese a ser un "hombre de paja" o "testaferro", también efectuó actuaciones materiales encaminadas al fin defraudatorio, dejan ya traslucir le equivalencia de conductas y la importancia de la contribución tanto en el diseño inicial de todo el plan de defraudatorio como en su condición de principal beneficiario conocido del montante defraudado, con independencia de que no exista prueba suficiente para considerarlos directamente administradores de hecho de la mercantil formalmente defraudadora. Ese simple dato ya justifica la imposición de idéntica pena, y aporta datos suficientes para desestimar razonadamente la atenuación facultativa del art. 65.3º del CP como efectúa la sentencia recurrida".*

¹⁰⁴² SAP Pontevedra 29/2016, de 4 febrero de 2016, entre otras. Vid: *"Conforme a la doctrina expuesta y a cuanto hemos argumentado anteriormente, estimamos que no procede aplicar dicha rebaja al recurrente porque su participación en los hechos delictivos no se limitó a ocultar dolosamente datos en las declaraciones que realizó y presentó, sino que desde sus conocimientos, intervino en constituir una sociedad para la comisión de los hechos que constituyen un delito contra la Hacienda Pública y otro de alzamiento de bienes, lo que despliega una mayor intensidad en su cooperación que justifica el reproche penal que se efectúa en la sentencia de instancia."*

¹⁰⁴³ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.185. STS 606/2010, de 25 de junio de 2010: *"Su sanción penal- añadimos, la de los partícipes- conforme a los criterios de la denominada accesoriedad limitada, exige, como presupuesto ineludible, la constatación de un comportamiento susceptible de ser considerado antijurídico. Cuando se trata de un delito especial propio, ese hecho antijurídico tiene que ser imputable precisamente al sujeto que está revestido de las calidades típicas necesarias".* STS 40/2020 de 6 de febrero de 2020 en un supuesto de complicidad: *En este sentido, según la doctrina de la accesoriedad limitada, el cómplice responde criminalmente aun cuando el autor quede exento de pena por una causa que excluya su*

Esta circunstancia tiene enorme relevancia en aquellos casos en los que el autor obre con alguna clase de error. Así, en el caso de que el autor actúe mediante error de prohibición, al estar situado en la culpabilidad, se habilitará la posibilidad de castigar al partícipe por un hecho cometido por el autor del que no era culpable. Sin embargo, en caso de que el autor actúe mediante error de tipo, no se permitirá la incriminación de partícipe alguno al no existir hecho típico.

Ejemplo de ello, es la STS 30 de abril de 2003, en que se argumenta por el Tribunal Supremo:

"Desde otro punto de vista, debe decirse que la inducción, como cualquier otra forma de participación está regida por el principio que la doctrina y la práctica judicial denomina de «accesoriedad media o limitada» conforme al cual 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 una 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. E inevitable es, en el contexto de esta respuesta al recurso del Ministerio fiscal, hacer referencia a la posibilidad de que, en un delito especial propio como el delito contra la Hacienda Pública, el «extraneus», esto es, el sujeto en que no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica, sea inductor o cooperador necesario del «intraeus». El tema ha sido largamente debatido en la doctrina y en la jurisprudencia pero en ésta desde hace algún tiempo la solución viene siendo favorable a la admisión de dicha posibilidad, pudiendo ser citadas en este respecto las sentencias de esta Sala de 18 de enero y 24 de junio de 1994, 20 de mayo de 1996, 25 de marzo de 1997 y, más recientemente, 21 de diciembre de 1999. Como se dice en la última de las sentencias mencionadas, «la Ley no impide la punibilidad del «extraneus» como partícipe en el delito propio del «intraeus». Esta solución tiene una clara fundamentación normativa: el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal. Todas las explicaciones del fundamento de la participación conducen sin ninguna fricción a esta solución. Si este fundamento se ve en la participación en la ilicitud evidente que la ilicitud del hecho del autor, es el resultado de la conducta del partícipe que en forma mediata ataca el mismo bien jurídico; si el fundamento de la punibilidad del partícipe se viera en la causación del ilícito, la situación no sería en modo alguno diferente, pues el partícipe contribuye a la producción del acto ilícito»."

No obstante, el legislador ha sido consciente de la problemática de la autoría en los delitos especiales. Por ello, ha previsto una fórmula en el art. 31 CP¹⁰⁴⁴ mediante la

culpabilidad. STS 716/2016, de 27 de septiembre de 2016: Como elementos objetivos es preciso, en primer lugar, que exista un hecho típico y antijurídico cometido por otro u otros. En este sentido, según la doctrina de la accesoriedad limitada, el cómplice responde criminalmente aun cuando el autor quede exento de pena por una causa que excluya su culpabilidad.

¹⁰⁴⁴ Art. 31 CP, heredero del antiguo art. 15 bis aprobado por Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal, el cual rezaba: "El que actuare como directivo u órgano de una persona

cual, en el ámbito de la *actuación en nombre o representación de otro*, y en supuestos de *administración*, se permite castigar como autor al *extraneus* que no posee las cualidades que requiere el delito, si el representado o administrado sí las ostenta.

Esta habilitación de transferencia de la responsabilidad del cualificado en el no cualificado, se puede observar en procedimientos por delito fiscal con presencia de asesores fiscales, administradores de sociedades¹⁰⁴⁵, o incluso, en tramas delictivas en las que hay presencia de testaferros.

Tal y como hemos referido al inicio, de admitir que el delito fiscal es un delito especial se produce una limitación del potencial número de personas que pueden ser autores del mismo. Ante los evidentes problemas de la limitación de autores, la jurisprudencia se ha visto obligada, mediante una corriente con escasa presencia, a abrir la capacidad de ser autor a la generalidad de individuos. Eso sí estas resoluciones se refieren, únicamente, a algunos casos relativos a la *obtención indebida de devoluciones* por quien no es sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino un tercero ajeno a la misma. Así, señala nuestro Alto Tribunal¹⁰⁴⁶:

jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque no concurran en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo".

¹⁰⁴⁵ STS 89/2019, de 19 de febrero de 2019: "*Como ya se ha indicado, opone la defensa de Don Luis Antonio que no puede ser autor de un delito contra la Hacienda Pública por no ser el obligado tributario puesto que solicitó la devolución del IVA por las cinco sociedades que habían soportado las cuotas del impuesto en operaciones realizadas con "Promaga, S.A."* y el Sr. Luis Antonio, a su vez, no ingresó el IVA repercutido solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado. Frente a tales consideraciones, la doctrina de esta Sala vienen entendiendo de forma constante que cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica resultará de aplicación la norma contenida en el artículo 31 del Código Penal, de modo que la responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirá al representante de hecho o de derecho del obligado tributario y tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, vigente en el momento de cometerse los hechos, la persona jurídica también responderá penalmente ex artículo 31 bis del Código Penal." STS 582/2018, de 22 de noviembre de 2018: "*La introducción del art. 15 bis C.P. tuvo el sentido de conceder cobertura legal a la extensión de la responsabilidad penal en tales casos, y sólo en ellos, a los órganos directivos y representantes legales o voluntarios de la persona jurídica, pese a no concurrir en ellos, y sí en la entidad en cuyo nombre obraren, las especiales características de autor requeridas por la concreta figura delictiva. Más, una vez superado así el escollo inicialmente existente para poderles considerar autores de la conducta típica del citado precepto, no cabe inferir que no hayan de quedar probadas, en cada caso concreto, tanto la real participación en los hechos de referencia como la culpabilidad en relación con los mismos"* (STC. 253/93 de 20.7), con cita de la STC. 150/89".

¹⁰⁴⁶ STS 751/2017 de 23 de noviembre de 2017: "*Por lo tanto, cuando la conducta típica consiste en el impago de la obligación tributaria el sujeto del delito es el obligado al pago, pero en la modalidad de devolución indebida, como refiere el caso, el sujeto activo es quien aparenta, mediante defraudación, la titularidad de un derecho de reclamación de una devolución indebida. Esta interpretación es congruente con la previsión del art. 305.2 CP, tras la reforma operada por la LO 7/2012, que al disponer un criterio delimitador del periodo impositivo refiere la posibilidad de comisión de la modalidad defraudatoria por recepción de devoluciones indebidas a situaciones en las que el hecho se desarrolla en el seno de una organización o grupo criminal o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva".* Criterio seguido

"El sujeto activo del delito fiscal, "será el sujeto obligado al pago del impuesto por incumplimiento del deber en la modalidad de defraudación, pero también lo podrá ser la persona que artificioosamente se coloca en la posición aparente de sujeto tributario, cuando la modalidad comisiva se refiere al cobro indebido de devoluciones. Es decir, sujeto activo... de ordinario será el obligado tributario, normalmente por el incumplimiento de su deber, pero también quien aparenta ser sujeto de la relación jurídico tributaria (en la modalidad de obtención de devolución indebida)".

1.1.4. Delito fiscal como delito común: interpretación literal y ampliación del ámbito de protección del tipo penal

Para otro sector doctrinal, sin embargo, el delito fiscal es un delito común¹⁰⁴⁷. Esta tesis se sustenta, principalmente, en la literalidad del propio art. 305 CP, y en la necesidad político criminal de ampliar el ámbito de protección del delito.

Así, atendiendo a la dicción del precepto del delito fiscal¹⁰⁴⁸, el cual comienza diciendo *"el que..."*, no se aludiría a una circunstancia concreta que deba de reunir un

por STS 89/2019 de 19 de febrero de 2019, entre otras: *"Tal y como señala la sentencia de esta Sala 751/2017, 23 de noviembre, en la modalidad comisiva de solicitud de devolución indebida el sujeto que reclama la devolución - a través de una apariencia de realidad simulada- no es un obligado tributario, .es una persona que se integra, de forma defraudatoria, como sujeto de una relación jurídica tributaria, en virtud de la que solicita una devolución de un IVA que se dice soportado y que sabe no ha sido pagada (en el mismo sentido se pronuncian las sentencias de esta Sala de 15 de julio de 2004 y de 14 de julio de 2003)".*

¹⁰⁴⁷ Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, RDP, 1983, p.258, 259. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, pp.81, 82; [En relación a la naturaleza de delito común referido al tipo del art. 349 de la LO 2/1985, de 29 de abril], *"a mi juicio, esta es la solución que debe considerarse correcta... cuando se realice dicho tipo a través de comportamientos de carácter positivo[...]. Sin embargo, cuando el tipo se realiza a través de conductas omisivas aparece como cualificación necesaria en el sujeto activo la condición de sujeto pasivo el tributo..."*. RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.48: *"Y esta es a nuestro parecer, la naturaleza del delito de defraudación tributaria, pues el tipo penal no exige la concurrencia de cualificación personal alguna en el sujeto activo. Cosa distinta es que para la realización del delito sea imprescindible la existencia de una relación preexistente con la Administración tributaria, lo que no es indicativo del carácter especial o común del mismo, sino de que nos encontramos ante una infracción que se enmarca dentro de una relación de naturaleza tributaria."* BOIX REIG, J. en SORIANO SORIANO, (dir): *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, 1996, p.267. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.26: *"...cabe afirmar que conviene en mayor medida la consideración de la elusión fiscal como delito no especial, sino común, comisible en concepto de autor por todo aquel que se encuentre en condiciones fácticas de determinar la conducta típica, consistente en la elusión del pago de tributos, sin necesidad de requerir, como elemento especial de la autoría, ocupar la posición jurídica de obligado a dicho pago"*. DE LA PEÑA VELASCO, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, 1984, p.57 y ss. También en MERINO JARA/ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, 2004, p.43. MUÑOZ PÉREZ, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.130. También para APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.69, el delito fiscal es *"un delito no especial, que puede ser cometido por todo aquel que lleve a cabo las acciones u omisiones constitutivas del tipo penal"*.

¹⁰⁴⁸ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, pp.81. Tal y como refiere POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, II, 2016, p.33: *"el legislador, cuando se trata de delitos comunes, acostumbra a aludir al sujeto activo mediante la locución "el que"... u otras equivalentes: esos delitos comunes son*

potencial autor, sino todo lo contrario, se abre la posibilidad de la autoría a la generalidad de las personas. En este sentido, al no referirse a un deudor tributario, la propia Ley no habría hecho ninguna alusión a las condiciones personales que debiera tener el sujeto activo del delito¹⁰⁴⁹.

Por tanto, simplemente, el precepto penal exigiría una relación tributaria,¹⁰⁵⁰ dejando sin concretar si dicha defraudación debiera de referirse a tributos propios o ajenos¹⁰⁵¹.

Como decíamos, mediante la adopción de la teoría del delito fiscal como delito común, se consigue principalmente un efecto. Se amplía el ámbito de protección de la norma mediante la reducción de lagunas de punibilidad respecto a posibles autores que no posean las características especiales exigidas.¹⁰⁵²

Por tanto, de seguir esta teoría, autor podrá ser todo aquel que se encuentre en la situación adecuada para determinar una elusión del pago de tributos,¹⁰⁵³ consiguiendo así una persecución más adecuada sobre aparentes obligados tributarios que no tienen dominio material de la conducta defraudatoria, y que participan en el delito¹⁰⁵⁴.

aquellos que pueden ser cometidos por cualquiera, esto es, que basta con mencionar un sujeto indiferenciado o innominado."

¹⁰⁴⁹ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.67, refiriéndose a la doctrina minoritaria que entiende que el delito fiscal es un delito común. Misma interpretación, RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, pp.48, 49.

¹⁰⁵⁰ Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.258, RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.48. BOIX REIG, J. en SORIANO SORIANO, (dir): *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, 1996,p.269.

¹⁰⁵¹ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.81. DE LA PEÑA VELASCO, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, 1984, p.59: "... de la dicción literal del precepto no se deriva en ningún caso que el sujeto deba eludir el pago de "sus" tributos...". MERINO JARA/ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, 2004, p.39,40.

¹⁰⁵³ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.23.

¹⁰⁵⁴ Nos referimos a las consecuencias derivadas del principio de accesoriadad limitada de la participación en los delitos especiales que requiere una conducta típica y antijurídica en el intraneus para poder incriminar al extraneus, lo que lleva a la absolución en la gran mayoría de supuestos de error en el intraneus. MUÑOZ PÉREZ, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.130. Nos referimos a las consecuencias derivadas del principio de accesoriadad limitada de la participación en los delitos especiales que requiere una conducta típica y antijurídica en el intraneus para poder incriminar al extraneus, lo que lleva a la absolución en la gran mayoría de supuestos de error.

CAPÍTULO XIII

AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN

EN EL DELITO FISCAL

Bajo el título II del Libro I del CP, se establecen las personas criminalmente responsables de los delitos¹⁰⁵⁵. En este sentido, en los artículos 27 al 31 CP se definen y se clasifican las distintas categorías de sujetos responsables, bien como personas físicas, bien como personas jurídicas.

Artículo 27 del Código Penal reza que, *son responsables criminalmente de los delitos los autores y los cómplices.*

En su art. 28 CP se establece que *son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. A renglón seguido continúa exponiendo que, también serán considerados autores, los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo, y los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.* Y finalmente en su art. 29 CP contiene que, *son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.*

De esta forma, el Código Penal clasifica, de un lado, a los autores en sentido estricto (art. 28, primer párrafo). De otro, cataloga a los que considera autores a efectos de pena (art. 28 segundo párrafo). Y, finalmente, a los cómplices (art. 29 CP). Los primeros pertenecen a la autoría en sentido estricto, mientras que la segunda y tercera categoría son conductas de participación.

En este sentido, la autoría se puede distinguir de la participación en base a distintos criterios. Así, la primera es principal y la segunda accesoria¹⁰⁵⁶. Por ello, los autores mantendrán el dominio del hecho, y no así los partícipes¹⁰⁵⁷.

¹⁰⁵⁵ "De las personas criminalmente responsables de los delitos". Rúbrica del Título II del Libro I redactada por la L.O. 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

¹⁰⁵⁶ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.461.

1. AUTORÍA

1.1. Autor, coautor y autor mediato

El *autor* en sentido estricto es quien realiza el delito por sí mismo¹⁰⁵⁸. Entendiendo que el delito fiscal es un delito especial propio, autores del mismo, únicamente, podrán ser los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

La *coautoría* supone la *realización conjunta de un delito por varias personas que colaboran consciente y voluntariamente*. En este sentido, todos los coautores mantendrían el dominio del hecho¹⁰⁵⁹. Por tanto, la coautoría se referiría a aquellos casos en los que dos o más personas, puestas de acuerdo, realizan colectivamente el hecho mediante una ejecución parcial pero una actuación en común¹⁰⁶⁰. El fundamento de esta forma de autoría son los principios de imputación recíproca y horizontal de esfuerzos y contribuciones, lo que lo distinguiría de la accesoriadad típica de las figuras de participación¹⁰⁶¹.

En los delitos especiales como el delito fiscal, dado que únicamente podrán ser autores en sentido estricto los que ostenten la condición de obligados tributarios, no podría existir la figura de la coautoría¹⁰⁶². A esta conclusión se llegará, bajo

¹⁰⁵⁷ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, p.462.

¹⁰⁵⁸ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.648.

¹⁰⁵⁹ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, , pp.465,466.

¹⁰⁶⁰ Cfr. ORTS BERENGUER/ GONZÁLEZ CUSSAC, *Compendio de Derecho Penal, PG*, 2017, p.314.

¹⁰⁶¹ Cfr. PÉREZ ALONSO, E.J. en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.714

¹⁰⁶² STS 407/2018, de 18 de septiembre de 2018: "*Efectivamente, el delito fiscal, como delito especial propio y delito de infracción de deber solo puede ser cometido a título de autor por el obligado a las prestaciones tributarias. No admite la autoría mediata ni la coautoría de quien no sea sujeto pasivo del tributo.*" Circunstancia reconocida en la STS 717/2016 de 27 de septiembre de 2016: "*Cuestión distinta es si, dados los hechos probados que sitúan la defraudación en la omisión del pago del IVA por parte de las sociedades controladas por Miguel Gonzalo, la calificación correcta de la conducta del recurrente debió ser la de autor, dada la naturaleza del delito fiscal como delito especial y la ausencia en el recurrente de la condición de obligado tributario, o si debió ser la de cooperador necesario. En realidad, con independencia de la corrección doctrinal de una u otra opción, la pena sería la misma, dado, por un lado, que la previsión del artículo 65 no es imperativa y para todo caso, y, por otro lado, la evidente importancia de su aportación al hecho.*" SAP Alicante 307/2018, de 15 de octubre 2018: "*Pese a la concurrencia del elemento subjetivo (el plan delictivo) y el objetivo (facilitar la disponibilidad de los fondos) de la figura de la coautoría, en el caso sometido a discusión, las actuaciones ejecutadas u omitidas para el logro del*

argumentaciones distintas, ya se defienda la concepción del delito fiscal como delito de infracción del deber puro, o como delito mixto con componente de dominio y de infracción del deber¹⁰⁶³. Esto obliga a calificar a terceros como partícipes y, en algunos casos, a aplicar la atenuación potestativa del art. 65.3 CP.

No obstante, la jurisprudencia ha admitido la figura de la coautoría en el ámbito de la representación de las personas jurídicas. Así, la STS 407/2018 de 18/09/2018 entre otras,¹⁰⁶⁴ analizan supuestos de coautores en el delito fiscal mediante la clausula de transferencia prevista en el art 31 CP respecto a varios administradores de personas jurídicas. Ejemplo de ello es la STS 1027/2003 de 14 de julio de 2003:

"En el caso presente fueron los dos acusados quienes actuaron conjuntamente en el ámbito de la administración de la persona jurídica, Tomás como órgano y los dos en cuanto directivos".

Como es obvio, la limitación anterior sobre la coautoría se elimina si se opta por considerar que el delito fiscal es un delito común y no especial¹⁰⁶⁵.

Continuando con las formas de autoría, será *autor mediato* quien realiza el correspondiente tipo utilizando como instrumento a otra persona que actúa inconsciente de la trascendencia penal de lo que hace¹⁰⁶⁶. La locución del propio Código, "*utilizando como instrumento a otra persona*", abre una casuística diversa.

proyecto común, particularmente la utilización de toda la estructura societaria de las "Antartidas" y otras empresas meramente instrumentales o pantalla para llevar a cabo a través de la mismas las defraudaciones tributarias acordadas, el carácter especial del delito fiscal presenta dificultades para hablar propiamente de coautoría y por ello el juez penal opta por la cooperación necesaria". El carácter personal de la exigencia de responsabilidad penal al obligado tributario lleva por ejemplo a exigir responsabilidad penal en tributación del IRPF mediante tributación conjunta únicamente a la persona que sea titular de la renta no declarada. TORRES GELLA, F.J. en ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.135. Lo que no excluye al otro miembro de la unidad familiar como participe. Sin embargo, AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.261, considera "*que la coautoría... es posible en los casos en que se dan requisitos exigibles para tal imputación del hecho y los distintos coautores ostenten la cualidad de intranei, por ejemplo, en el seno de la unidad familiar dentro del IRPF si los cónyuges- contribuyentes ambos- actuarán conjuntamente bajo alguna de las modalidades que permitieran dicha calificación.*"

¹⁰⁶³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, pp. 291-292, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2016, p.566.

¹⁰⁶⁴ Mismo criterio en STS 1599/2005, de 14 de noviembre de 2005.

¹⁰⁶⁵ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.183 en relación a coautoría de asesores fiscales, bajo la consideración de delito común. ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, 2009, p.56.

¹⁰⁶⁶ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.649.

Así, en el delito fiscal en particular, encontramos además de la coacción,¹⁰⁶⁷ o de la violencia, o la intimidación,¹⁰⁶⁸ un gran número de supuestos en los que *el autor mediato se vale de un sujeto que es víctima de un error*¹⁰⁶⁹. Este error puede haber sido simplemente aprovechado, o incluso provocado por el autor mediato¹⁰⁷⁰ mediante engaño¹⁰⁷¹. Bajo este esquema, la persona que actúa como instrumento no sería un sujeto responsable¹⁰⁷².

En el ámbito concreto del delito fiscal, al menos en teoría, la autoría mediata sería susceptible de aplicación en una amplia variedad de casos. Por ejemplo, cuando un asesor o experto utiliza como instrumento al obligado tributario, o en el ámbito familiar, cuando un miembro de la misma maneja a otro para que este lleve a cabo, por error, un delito fiscal. Igualmente, podría ser aplicable en tramas de testaferros o sociedades mercantiles que, actuando como sujetos cualificados, son instrumentados por un extraneus, no cualificado.

Sin embargo, un análisis de la situación de la autoría mediata en este delito lleva a la doctrina,¹⁰⁷³ y jurisprudencia,¹⁰⁷⁴ a rechazar de forma mayoritaria la

¹⁰⁶⁷ Cfr. PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.721.

¹⁰⁶⁸ Cfr. ORTS BERENGUER/ GONZÁLEZ CUSSAC, *Compendio de Derecho Penal*, PG, 2017, pp.315-316.

¹⁰⁶⁹ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, pp.649,650 con cita a GIMBERNAT.

¹⁰⁷⁰ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.464: "...hay autoría mediata cuando alguien aprovecha o provoca el error de tipo o de prohibición en el instrumento". PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.721.

¹⁰⁷¹ Cfr. ORTS BERENGUER/ GONZÁLEZ CUSSAC, *Compendio de Derecho Penal*, PG, 2017, p.315.

¹⁰⁷² Cfr. POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, II, 2016, p.269: "La ausencia de responsabilidad del instrumento puede provenir porque actúe de manera atípica (v. gr. , sin dolo, o por falta de acción), o de manera justificada (v.gr., amparado por una causa de justificación) o de manera que no resulte culpable (v.gr., cuando se utilizan a menores de edad o a otros sujetos inimputables).

¹⁰⁷³ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.93 referido a supuestos de asesoría fiscal. ORTS BERENGUER/ GONZÁLEZ CUSSAC, *Compendio de Derecho Penal*, PG, 2017, p.316. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.671, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.92: "...la construcción de una autoría mediata no es posible en el delito del art. 305, aún cuando éste se conciba (como aquí se hace) como un delito mixto de infracción de deber y de dominio...Así las cosas, la vía dogmática adecuada para castigar los supuestos de verdadera instrumentalización, en los que, por el motivo que sea, el asesor fiscal configura todo el acontecer típico defraudatorio, porque el obligado tributario confía ciegamente en él y lo deja todo en sus manos, debe de hallarse en la clausula de extensión de la autoría del art. 31. En definitiva... si el delito del art. 305 se configura como un delito mixto de infracción de deber y de dominio, no habría obstáculo para que en casos como el planteado quepa entender que el obligado tributario está transmitiendo el deber al asesor fiscal, con lo cual reúne ya todos los requisitos descritos en el tipo legal para ser un verdadero autor inmediato del hecho." BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.291. A favor de la posibilidad de la autoría mediata, adoptando la teoría del delito fiscal como delito especial de dominio, CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, pp.139,142,143. De esta forma CHOCLAN MONTALVO admite que el

posibilidad de tal forma de autoría, partiendo de su consideración como delito especial¹⁰⁷⁵.

Distinto será el supuesto inverso. Aquel caso en el que el intraneus, como sujeto obligado, utiliza al extraneus (asesor, funcionario...) como instrumento para que este lleve a cabo la conducta típica defraudatoria¹⁰⁷⁶ o una falsedad documental instrumental¹⁰⁷⁷. Bajo la consideración del delito fiscal, ya sea como delito especial o como delito común, no existiría inconveniente en admitir la autoría mediata.

"extraneus puede ser considerado autor en el caso de que no exista dolo en el sujeto cualificado y asuma el no cualificado el dominio del hecho, bien por el instituto de la representación, bien en el caso de instrumentalización del obligado tributario". A favor también de la autoría mediata bajo la consideración del delito fiscal como delito de posición, ROBLES PLANAS/ JAVIER RIGGI, "El extraño artículo 65.3", *InDret*, 2008, p.22, 23. A favor también, PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.184, bajo la consideración de delito común. Igual, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.25. CALVO VERGEZ, *El delito fiscal en las personas jurídicas*, 2019, p.29, respecto a la utilización como instrumento de testaferros inimputables.

¹⁰⁷⁴ STS 539/2003, de 30 de abril de 2003: "Y como el IRPF es un impuesto que grava la renta de cada persona física, el acusado José María V. V. 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 mediata, de los delitos que pudieron haber cometido los otros acusados omitiendo el pago de las cuotas tributarias que a cada uno de ellos correspondía."

¹⁰⁷⁵ Tal y como MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.389 entiende en general para los delitos especiales, los cuales no pueden "ser cometidos en autoría mediata por quien no reúna la cualificación necesaria." . STS 606/2010, de 25 de junio de 2010: "La responsabilidad de ese partícipe se excluyó de la categoría de autoría mediata, precisamente porque esto lo impedía el carácter de especial propio del delito fiscal". Por el contrario, la alternativa de la autoría mediata sería factible si se opta por entender que el delito fiscal es un delito común. Vid. MERINO JARA/ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, 2004, pp.42, 43. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, pp.29, 33.

¹⁰⁷⁶ Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.72.

¹⁰⁷⁷ Cfr. CÓRDOBA RODA, "El delito fiscal", *REDF*, 1977, p.701. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p.316. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en *Comentarios a la legislación penal, RDP*, 1983, p.287.

2. PARTICIPACIÓN

2.1. Inductor, cooperador necesario y cómplice

La *inducción* se caracteriza por determinar a otro a realizar un hecho punible específico,¹⁰⁷⁸ pero sin participar en su ejecución¹⁰⁷⁹. Dicha actuación debe llevarse a cabo directa¹⁰⁸⁰ y dolosamente¹⁰⁸¹ mediante un influjo psíquico¹⁰⁸².

La doctrina ha establecido que la inducción deber ser una actividad determinante, directa, y eficaz,¹⁰⁸³ mediante la cual se crea en una persona determinada la decisión de cometer un hecho punible¹⁰⁸⁴. De lo contrario, si el inducido ya tenía decidido cometer el hecho, o la inducción es un mero ánimo o refuerzo a la idea previa del autor,¹⁰⁸⁵ podrá existir cooperación necesaria o complicidad, pero nunca inducción.

¹⁰⁷⁸ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.658

¹⁰⁷⁹ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, p.384: "inductor es el que determina directamente a otro a cometer un hecho punible". QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.657: "consiste [la inducción] en determinar consciente e intencionadamente a otra persona a cometer un delito, pero sin participar en su ejecución". Cfr. PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.734.

¹⁰⁸⁰ Cfr. CERESO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, III, Teoría Jurídica del delito/2, 2001, p.242.

¹⁰⁸¹ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, p.385: "el instigador debe obrar dolosamente; el dolo eventual es suficiente". PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.737: "Por lo general, la inducción se producirá con dolo directo, pero no es descartable la posibilidad de dolo eventual"

¹⁰⁸² Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal* PG, 2010, p.409: "el influjo psíquico podrá consistir en un consejo, una solicitud, una provocación, etc., siempre que posea la suficiente entidad para que aparezca como adecuada y pueda fundar la imputación objetiva."

¹⁰⁸³ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 1999, p.295: "Debe dirigirse a persona a personas determinadas". QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.658. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.473: "...es preciso que tenga entidad suficiente para que el inducido decida cometer el delito y comience, por lo menos, su ejecución.". PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.735. CERESO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, III, Teoría Jurídica del delito/2, 2001, p.242.

¹⁰⁸⁴ Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho Penal*, PG, 1997, p.384.

¹⁰⁸⁵ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal* PG, 2010, p.408: "No basta tampoco en este caso que se refuerce con consejos la resolución del que de todos modos iba a delinquir." PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.735: "...podría castigarse por complicidad, por ejemplo, si la intervención sirve como aprobación o refuerzo de la idea criminal originaria." SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.91-92: "... el consejo, en la medida en que refuerce (por autoridad, prestigio, condición de especialista de quien lo presta) una determinada resolución de delinquir y de hacerlo de un modo determinado, sí

Desde el punto de vista subjetivo, la inducción a un delito doloso requiere, no sólo dolo en el inductor,¹⁰⁸⁶ sino también en el sujeto inducido,¹⁰⁸⁷ quien ostentará, además, el dominio del hecho¹⁰⁸⁸.

En este sentido, la STS 606/2010, de 25 de junio de 2010, con cita a la archiconocida y comentada STS 539/2003, de 30 de abril,¹⁰⁸⁹ por delito fiscal, argumentaba:

"Al inductor se le imputó, y en ello se fundó su condena, el haber diseñado y planificado cuidadosamente la operación defraudatoria, dando a sus familiares y a su empleado de confianza las instrucciones necesarias para que todos desempeñasen el papel que les había asignado en el desarrollo de la operación, de forma que todos llegasen a la misma meta de omitir el pago del impuesto, para lo cual ejerció la indiscutible autoridad que se le reconocía, y ejecutando materialmente los actos para los que no era necesario el concurso de los demás, es claro -decimos- que dicha conducta es fundamentalmente la de un inductor aunque no falten en ella elementos propios de la cooperación necesaria."

La inducción se puede diferenciar de la autoría mediata de acuerdo a varios criterios que conviene observar, como la voluntad y el dominio del hecho. Así, mientras que en la autoría mediata el sujeto utilizado actúa *sin la voluntad propia del dolo*, en la inducción, el individuo interviene pero con una *voluntad que no es libre en sus mecanismos de formación por haber sido manipulada (inducida)*¹⁰⁹⁰. Igualmente

puede ser constitutivo de cooperación (necesaria o simple: complicidad) en el delito; más aún si el asesor interviene en la ejecución del consejo." FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.197: *"...estos consejos serán punibles a título de cooperación necesaria en la medida en que refuercen la resolución de delinquir del obligado tributario."*

¹⁰⁸⁶ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.658. MIR PUIG, *Derecho Penal PG*, 2010, p.411: *"el tipo subjetivo de la inducción a un delito doloso requiere el dolo en el inductor. Se entiende que concurre cuando el inductor no sólo quiere causar la resolución criminal en el autor, sino que también quiere que éste realice efectivamente el hecho- doble dolo-."*

¹⁰⁸⁷ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.142: *"La inducción requiere en todo caso el dolo del inducido"*.

¹⁰⁸⁸ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, p.472: *"Porque de lo contrario, el inductor, sería verdadero autor mediato"*.

¹⁰⁸⁹ Sentencia que ha sido de múltiples comentarios y objeciones. Entre las mimas encontramos las de CHOCLÁN MONTALVO en CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, pp.138,139. También BACIGALUPO ZAPATER, "Cuestiones de la autoría y la participación", *Diario La Ley*, nº 8715, 2016, o SOTO NIETO, "Inducción en el delito especial propio (delito fiscal)", *Diario La Ley*, 2003. Resolución comentada o "aclarada" incluso por otras sentencias, así, por la STS 606/2010 de 25 de junio de 2010 en relación al error aplicable a los partícipes.

¹⁰⁹⁰ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.651.

otro criterio de distinción se centra en que el sujeto inducido domina la realización del hecho, mientras que en la autoría mediata, no¹⁰⁹¹.

La *cooperación necesaria o complicidad necesaria*,¹⁰⁹² se caracteriza porque el partícipe realiza una aportación dolosa y relevante¹⁰⁹³ pero sin llegar a tener el dominio del hecho¹⁰⁹⁴.

La distinción entre cooperación necesaria y la complicidad, ha llevado a doctrina a acudir a distintas teorías y criterios que faciliten la correcta delimitación de ambas figuras¹⁰⁹⁵ (*teoría del dominio del hecho, de la conditio sine quanon o esencialidad de la contribución*¹⁰⁹⁶, *de los bienes escasos*¹⁰⁹⁷ ...).

¹⁰⁹¹ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.472.

¹⁰⁹² Término utilizado por QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.659, PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.738.

¹⁰⁹³ Cfr. CEREZO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, III, Teoría Jurídica del delito/2, 2001, p 233-234 con suficiencia del dolo eventual. Entendemos que de lo contrario el partícipe actuaría mediante error con las consecuencias de exclusión de responsabilidad en la mayoría de los supuestos en el delito fiscal. Vid. en este sentido, SAP Valencia 76/1998 de de 7 de febrero de 1998: "*En lo que respecta al otro acusado, José Ignacio, la Sala entiende, a la vista de todas las pruebas practicadas, que era desconocedor de toda la actividad fraudulenta llevada a cabo por el otro acusado, al que ni siquiera conocía, realizando las operaciones bancarias a petición de su hijo y sin saber la ilicitud de las mismas, por lo que en atención a lo dispuesto en el artículo 14 del Código Penal procede aplicar el error invencible y dictar a su favor un pronunciamiento absolutorio pues en caso contrario se produciría una vulneración del derecho constitucional a la presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución Española.*" MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.474: "*En ella [cooperación necesaria], el partícipe realiza una aportación al hecho muy importante...*".

¹⁰⁹⁴ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.474. CEREZO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, III, Teoría Jurídica del delito/2, 2001, p.244: "*En los casos que tengan el dominio funcional del hecho, serán coautores*". En contra del criterio de dominio de hecho para distinguir cooperación necesaria y coautoría, POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, II, 2016, p.274, 275, para quien la dificultad de distinción le ha llevado a proponer la eliminación de la cooperación necesaria, en base a que materialmente es coautoría, resultando incluso equiparadas ambas hasta en la pena.

¹⁰⁹⁵ Los criterios de distinción clásica entre cooperación necesaria y complicidad se basaban en criterios del caso concreto y criterio abstracto. Vid. en este sentido, CEREZO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, III, Teoría Jurídica del delito/2, 2001, pp.244-245.

¹⁰⁹⁶ Cfr. PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.740,741.

¹⁰⁹⁷ Propuesta que atribuye a GIMBERNAT, QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.658. Sobre distinción entre cooperación necesaria y complicidad en delito fiscal, Vid. STS 40/2020, de 6 de febrero de 2020: "*En cuanto a la calificación de su cooperación como necesaria, para distinguirla de la complicidad, hemos dicho (STS nº 129/2018, de 7 de marzo), que "la cooperación necesaria supone la contribución al hecho criminal con actos sin los cuales éste no hubiera podido realizarse diferenciándose de la autoría material y directa en que el cooperador no ejecuta el hecho típico, desarrollando únicamente una actividad adyacente colateral y distinta pero íntimamente relacionada con la del autor material de tal manera que esa actividad resulta imprescindible para la consumación de los comunes propósitos criminales asumidos por unos y otros, en el contexto del concierto previo". También la jurisprudencia ha entendido mayoritariamente que "...la distinción entre el cooperador y el cómplice se encuentra en la importancia o relevancia de la aportación para la ejecución del hecho de que se trate, idea coincidente con el contenido de la teoría de los bienes escasos. Es claro que, en el caso, la aportación del recurrente presenta una relevancia alta, teniendo en cuenta que facilita a los autores de la defraudación tributaria los elementos necesarios para ello, sin que se aporten datos que permitan*

En lo referente al delito fiscal, y observando la jurisprudencia, hay que subrayar que la cooperación necesaria ha sido la forma de participación más habitual bajo una casuística muy diversa.

Ejemplo de ello puede ser la facilitación de facturas falsas. A través de esta participación se coopera a la ejecución llevada a cabo por el autor, posibilitando minorar la cantidad objeto de tributación mediante el suministro de documentación mercantil fraudulenta¹⁰⁹⁸.

Igualmente, encontramos supuestos donde, por la posición del sujeto como director financiero de una sociedad mercantil, su contribución supone una participación relevante¹⁰⁹⁹. En el ámbito deportivo, la cooperación necesaria ha sido también aplicada en procedimientos por delito fiscal a supuestos de cesión contractual simulada de derechos de imagen. En estos casos, la contribución del partícipe puede

entender que sea una actividad fácil de obtener como pretende el recurrente. Por lo tanto, es correcta la decisión del Tribunal."

¹⁰⁹⁸ STS 264/2001 de 16 de febrero de 2001: "a) *Que Juan era el asesor contable y fiscal de los acusados y empresas a que se refieren las actuaciones. b) Que en el ejercicio de estas funciones, para reducir las cantidades que debían abonar como pago de impuestos, les suministró facturas falsas que no respondían a operaciones mercantiles reales. c) Que dichas facturas y las correspondientes operaciones ficticias fueron registradas en los libros contables de las empresas propiedad de los restantes acusados con su anuencia, extendiendo él mismo la diligencia de cierre de cada ejercicio impositivo. d) Que las facturas falsas correspondían a empresas de la titularidad de Juan y de su esposa, que ninguna actividad comercial realizaban. No hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva transcendencia en el resultado final de la operación planeada, que si no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del Código Penal por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluye en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo". STS 494/2014, de 18 de junio de 2014, condena como cooperador necesario aunque la sentencia no lo diga expresamente a aplicar la atenuación del art. 65.3CP: "De acuerdo con esta idea, quien crea y suministra facturas falsas para su fraudulenta desgravación, participa en el delito cometido por el obligado tributario... En el presente caso, Faustino Bernardo era el administrador de las entidades Madreal y Disecon. Y permitió que Talleres Guerra contabilizara asientos utilizando facturas de esas empresas que no respondían a operaciones negociales existentes". También en SAP Barcelona 521/2018, de 12 diciembre de 2018*

¹⁰⁹⁹ STS 40/2020 de 06/02/2020: "*Desde su posición no podía ignorar que se declaraba como IVA soportado unas cantidades que realmente no se habían pagado. Y controlaba la realidad de los beneficios que producían las operaciones de trading y los pagos de bonus que se hacían a su director. Datos que, junto con el resto de la contabilidad, permitían concretar el IVA ficticiamente soportado que se incluiría en las declaraciones fiscales para obtener el beneficio derivado de la no tributación. Estas aportaciones, desde la dirección del Departamento Financiero, pueden calificarse como altamente relevantes a los efectos del delito fiscal, en la medida en que, con ellas, el recurrente contribuía al control de las cantidades fraudulentamente declarables como IVA repercutido y falsamente soportado. Es claro que como Director Financiero tenía la potestad de dar por buenos esos datos o de oponerse a ellos, habiendo optado por lo primero. Por todo ello, su cooperación al hecho delictivo debe considerarse como necesaria."*

ser elaborar el plan delictivo, auxiliar al obligado para crear un entramado societario y/o cooperar en la simulación del contrato de cesión de derechos¹¹⁰⁰.

En la modalidad de fraude carrusel, la creación y venta de sociedades para constituir sociedades trucha es un supuesto clásico de cooperación necesaria.¹¹⁰¹

Por último, para definir la *complicidad*,¹¹⁰² se exige realizar una interpretación complementaria de la cooperación necesaria¹¹⁰³. Así, la complicidad incluiría

¹¹⁰⁰ STS 374/2017 de 24 de mayo de 2017: "La sentencia...lleva a considerarlo cooperador necesario es: intervenir para conseguir el primer «entramado» societario; protagonizó la cesión de la gestión de los derechos a sucesivas empresas y encomendar al despacho «Juárez» que mantuviera los derechos en el seno de la familia del acusado dando lugar a que surgiera «JENBRIL». A tales actos de colaboración los califica en efecto la sentencia recurrida de necesarios y decisivos por ser consistentes en la aportación de elementos sin los cuales esa defraudación hubiera sido muy difícil de cometer....Recordamos allí criterios para poder calificar un acto neutral como participación delictiva: se atribuye relevancia penal, que justifica la punibilidad de la cooperación, a toda realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional del cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo, etc.» El ahora recurrente, tal como deriva del hecho probado, aún sin alcanzar la condición de inductor, no era ajeno al objetivo para el que resultaba estratégicamente ordenada toda su actividad, sino que, como dijimos respecto del otro recurrente, interesó el asesoramiento técnico funcional a tal objetivo y materializó la actuación disimuladora de la base imponible del sujeto autor en la forma descrita... Con ello, además del componente objetivo del favorecimiento del delito, participó con la doble dimensión subjetiva de tal participación: a) De contribuir al resultado, y b) la de que el resultado se produjera... Es verdad que administrar intereses económicos de otro es posible sin inmiscuirse en la relación de ese otro con la Hacienda. Pero no podemos compartir que el relato de lo probado no describa actos relevantes para ser subsumida la conducta del recurrente en esa participación mediante cooperación necesaria, regulada en el artículo 28 del Código Penal."

¹¹⁰¹ Sobre alegación del cooperador necesario de la neutralidad de sus actos, con resultado desestimatorio, Vid. STS 45/2018 de 26 de enero de 2018: "El recurrente ha sido condenado como cooperador necesario en dos delitos contra la Hacienda pública. El relato fáctico declara probado que el recurrente se dedicaba a la constitución de sociedades con un objeto social, amplio, incluso indefinido, que vendía a terceras personas que, desde 2005, se concertaban con él posibilitando así la constitución de sociedades, que en el relato se identifican como sociedades truchas, cuya función consiste en aprovechar la legislación de la Unión Europea que permite la adquisición de bienes sin IVA para proceder a la venta de los bienes adquiridos con el correspondiente recargo del impuesto. Estas sociedades se crean directamente para lucrarse del fraude o utilizadas para ello y su papel principal es realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes, sin soportar un IVA por ellas, ya que solicitan la devolución por tratarse de una operación intracomunitaria. La sociedad vende después lo que ha comprado a empresas llamadas "pantalla", es decir, empresas intermedias en el proceso, devengándose un IVA interior por este tipo de operaciones. Estas sociedades pantalla, a su vez, pueden vender a otras intermedias o al consumidor final. Estas sociedades constituidas por el recurrente no declara ni ingresa el importe del IVA devengado en las ventas a la sociedad "pantalla", compran sin IVA y luego venden con un IVA que posteriormente no ingresan a la agencia tributaria. Las sociedades operan durante un período de tiempo normalmente corto y con volúmenes de actividad muy elevados, sin tener empleados ni infraestructura, lo que permite un rápido desarrollo y desaparición, generando unos ingresos rápidos correlativos a la defraudación."

¹¹⁰² Artículo 29: Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.

¹¹⁰³ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.663. Para MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.477: "De la forma en la que está redactado el art. 29 se deduce la caracterización negativa de la complicidad, en el sentido de que es cómplice aquel cuya contribución al delito no pueda calificarse ni de autoría, ni de inducción, ni de cooperación necesaria." Para POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, II, 2016, p.275, la complicidad sería una "figura complementaria de la cooperación necesaria."

conductas dolosas¹¹⁰⁴ que supongan una *contribución no esencial para el sí del hecho*, incrementando *en menor intensidad el riesgo de lesión del bien jurídico*¹¹⁰⁵.

La conducta del cómplice deberá en este sentido tener alguna eficacia causal y reunir una cierta peligrosidad, *acelerando, asegurando, o facilitando la ejecución del hecho*¹¹⁰⁶. Es por tanto una aportación con menor relevancia que la del cooperador necesario¹¹⁰⁷.

En lo referente al delito fiscal, la complicidad no es una forma frecuente de participación¹¹⁰⁸, discutiéndose por la doctrina si puede existir una complicidad psíquica por parte de asesores fiscales¹¹⁰⁹.

Desde el punto de vista procesal, como es lógico, se exige que se pruebe en el procedimiento tanto la relevancia de la complicidad, como el nexo causal entre la aportación del cómplice y el resultado. En este sentido, puede ocurrir que se entienda que existe complicidad en aquellos casos en los que no hayan quedado debidamente acreditados en el procedimiento la intensidad y relevancia típica de la cooperación necesaria.

¹¹⁰⁴ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, p.477

¹¹⁰⁵ Cfr. PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.742.

¹¹⁰⁶ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, pp.476.477: "Así, una conducta, para ser considerada complicidad, debe ser de tal manera causal, que realmente haya acelerado, asegurando o facilitado la ejecución del hecho o intensificando el resultado del delito en la forma en que era previsible."

¹¹⁰⁷ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.190.

¹¹⁰⁸ SAP ALICANTE 307/2018, de 15 de octubre de 2018: "Consta acreditado que tuvo conocimiento intervención en la operación desde su génesis, intermediando en la venta de los terrenos. Consta que tuvo presencia activa en la formalización y retirada de los documentos notariales. Consta que "engañó" a la Agencia Tributaria en un requerimiento de información.... La sentencia ya pondera la estricta aportación acreditada y por ello le califica como mero cómplice."

¹¹⁰⁹ Al menos teóricamente, podría ser susceptible de aplicación en el delito fiscal los casos de complicidad psíquica por parte de asesores fiscales. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, p.477. A favor también de la complicidad por parte de asesores fiscales, LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.70.

2.2. Una reflexión acerca de la autoría y participación en el delito fiscal

A la vista de la jurisprudencia relativa a la autoría y participación en delito fiscal, entendemos que es preciso realizar una consideración. El principio de accesoriadad limitada de la participación exige, que para que pueda haber un partícipe, debe de haber un hecho típico y antijurídico cometido por un autor en sentido estricto. En este sentido, se ha referido anteriormente que la participación consiste en tomar parte en el hecho ajeno realizado por un autor,¹¹¹⁰ por lo que no es un concepto autónomo sino que depende de este¹¹¹¹. Por ello, no podría producirse la condena a un único responsable en concepto de partícipe, por ejemplo, como cooperador necesario, si no existe un hecho típico y antijurídico cometido por un autor.

Esto tiene una consecuencia evidente. En caso de la incriminación de un único responsable deberá de probarse que se dan los requisitos imprescindibles para ser autor. Pues de lo contrario, si no puede ser autor por no reunir los elementos necesarios de esa forma de responsabilidad penal, no podrá existir condena como partícipe.

3. ART. 31 CP. ACTUACIÓN EN NOMBRE O REPRESENTACION LEGAL O VOLUNTARIA DE PERSONAS FÍSICAS

El art. 31 CP,¹¹¹² heredero del antiguo art. 15 bis,¹¹¹³ surgió en nuestro Derecho Penal por la propia influencia recibida de otros ordenamientos¹¹¹⁴. Hemos de decir que

¹¹¹⁰ Cfr. PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.729.

¹¹¹¹ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.468, CEREZO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, III, Teoría Jurídica del delito/2, 2001, p.241 en relación a la figura de la inducción. MAQUEDA ABREU, *Parte General, Teoría y Práctica*, 2017, p.254.

¹¹¹² Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.486: "Dicha previsión legal "se dirige a impedir la impunidad en los delitos especiales cuando la cualidad requerida en el tipo... no se da en la persona que actúa...sino en la persona en cuyo nombre o representación obra". ZUGALDÍA ESPINAR, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.761, El apartado 1º del art. 31 es "solamente un mecanismo para colmar lagunas de punibilidad en delitos especiales propios y hacer posible condenar como autor de un delito especial propio a la persona física que, no obstante haber lesionado un bien jurídico de forma merecedora de

este precepto tiene una gran relevancia en el delito fiscal bajo su consideración como delito especial¹¹¹⁵. La razón de ello es que habilita a que la generalidad de personas puedan responder en concepto de autor, a pesar de no poseer las cualidades que el propio delito fiscal exige para su realización. El requisito para ello será, que dichas circunstancias sí se den en la persona en cuyo nombre o representación obra.

Así, el art. 31 CP, contiene la siguiente redacción:

*El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obra*¹¹¹⁶.

Nos vamos a referir en este apartado a la figura de los representantes legales o voluntarios de personas físicas, dejando el ámbito de las representación de personas jurídicas en el capítulo dedicado a la responsabilidad penal de las mismas.

pena, no encaja en un tipo penal por carecer de la cualificación necesaria para poder ser considerado autor del mismo".

¹¹¹³ Art. 15 bis aprobado mediante Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal, aunque referido únicamente a la actuación de representación de personas jurídicas. "El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque no concurran en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo." En este sentido, la doctrina lamentaba que el legislador "hubiera perdido una buena oportunidad de establecer las bases para evitar soluciones tan insatisfactorias como las que ofrecen los casos de representación en los delitos especiales, incardinados dentro de los de carácter económico, en los que esta figura, la de la representación, está siendo continuamente utilizada por las exigencias propias del objeto de las acciones en que se concretan las conductas típicas". Vid. literalmente, AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.256.

¹¹¹⁴ Cfr. POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, II, 2016, p.37.

¹¹¹⁵ Para MORALES PRATS, "Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria", *RTL*, 1986, p.14, la naturaleza del delito fiscal como delito especial propio posibilitaba la aplicación del art. 15 bis de 1983, aunque en este caso sólo se refiera el precepto a actuaciones en nombre de personas jurídicas. Así también RUIZ VADILLO, E., en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias*, 1988, p.58, para quien el art. 15 bis de la Ley de 1983 tenía por finalidad acabar con aquellas situaciones en las que la autoría está construida sobre la base de un deber especial que incumbe al titular de la acción. Respecto al actual art. 31 CP, y en el mismo sentido se expresa la STS 582/2018, de 22 de noviembre de 2018: "Por ello esta Sala, SSTs. 18.12.2000, 23.1.2001 y 25.10.2002, tiene declarado que el art. 31 CP establece las condiciones de la responsabilidad de los órganos o representantes de las personas físicas o jurídicas en los delitos especiales propios, pero no cumple función alguna en el resto de delitos en los que el sujeto no cualificado puede ser autor por sí mismo: "la aplicación de este precepto requiere que el tipo penal subsumible a los hechos prevea en su redacción típica la concurrencia de unos elementos especiales de autoría".

¹¹¹⁶ Artículo 31 redactado por la L.O. 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

A tenor del art. 31 CP, se ha manifestado la jurisprudencia en la STS 305/2008, de 29 de mayo de 2008, entre otras¹¹¹⁷:

"El art. 31 del Código Penal supone un precepto que complementa el art. 28 del Código para aquellos supuestos en los que el tipo delictivo exija ciertos y especiales elementos en la autoría que concurren en la persona representada (persona física o jurídica), pero no en la representante (persona física que actúa como representante de hecho o de derecho). En este sentido se ha manifestado que el art. 31 supone la extensión del círculo de autores de los delitos especiales propios cuando el extraneus obra en representación del intraneus."

Obviamente, este precepto despliega sus efectos en el ámbito de los delitos especiales, en los que trata de solucionar posibles lagunas punitivas¹¹¹⁸. Por tanto, de considerar el delito fiscal como delito común, no existiría la necesidad de acudir este art. 31 CP por cuanto el extraneus, como sujeto no cualificado, podría ser autor del delito¹¹¹⁹.

La habilitación comprendida en el art. 31 CP parte, en primer lugar, de la premisa de que el intraneus como representado desconoce los hechos llevados a cabo por el extraneus-representante, pues en caso contrario, *si existiera connivencia entre ambos surtirían efecto las reglas generales de autoría y participación*¹¹²⁰.

Así, el art. 31 CP exige un requisito formal y otro elemento funcional para que se produzca la traslación de la responsabilidad entre ambos sujetos. En primer lugar, debe existir un *vínculo o nexo* de representación o de actuación en su nombre. Y en

¹¹¹⁷ STS 305/2008 de 29 de mayo de 2008, por delito de apropiación indebida. Mismo criterio en STS 582/2018 de 22/11/2018, en procedimiento de delito contra la Seguridad Social.

¹¹¹⁸ Vid. GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, I, 1985, pp.16, 116: "El problema jurídico-penal del actuar en lugar de otro se plantearía... en los casos en que una persona a la que le faltan ciertos elementos típicos, por ejemplo un elemento especial de autoría en el delito especial propio, ejecuta la acción típica y produce la lesión del bien jurídico de forma dolosa, pero en nombre, interés o representación de la persona en la que en principio, concurren aquellos elementos típicos...". GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, 1985, II, p.95: "No cabe duda de que el art. 15 bis pretende, en primer lugar colmar estas lagunas de punibilidad". Ya bajo el actual artículo 31 CP, POLAINO NAVARRETE (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, II, 2016, p.52. Respecto al concepto de administrador de hecho, Vid.

¹¹¹⁹ Para SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.23 la naturaleza del delito fiscal como delito común haría innecesario acudir al art. 31 CP en casos de representación legal o voluntaria.

¹¹²⁰ Cfr. ZUGALDIA ESPINAR, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.764: "[...si existiera connivencia entre ambos]... el problema podía ser resuelto aplicando las reglas generales de autoría y participación." QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.674, entiende que no se excluye la "posible responsabilidad del representado, que puede haber sido inductor".

segundo término, el tercero como sujeto no cualificado debe de ser autor en sentido físico-causal,¹¹²¹ habiendo actuado *dolosamente*, y teniendo *el dominio del hecho*¹¹²².

En cuanto al primer elemento, denominado formal, es entendido como un vínculo o unión entre ambos sujetos. El propio Código Penal exige, en ese sentido, *actuar en nombre de otro o mediante representación legal o voluntaria de otro*. Por ello, la doctrina ha especificado, en relación a dicho vínculo, que este puede ser exteriorizado, bien en "mandatos" *-actuar en nombre de...-*, o bien mediante "representación",¹¹²³ *-ocupando el lugar de...-*.

De otro lado, referente al requisito funcional del art. 31 CP, el extraneus, como sujeto no cualificado, debe haber actuado como auténtico autor *actuando en lugar del intraneus*,¹¹²⁴ y *asumiendo fácticamente las funciones de administración*. Así llevaría a cabo la conducta lesiva con pleno dominio social¹¹²⁵.

Queremos centrarnos en este punto en el que llamábamos anteriormente, "requisito formal". Así, diremos en primer lugar, que en el delito fiscal, la observancia de dicho nexo en los casos de *actuación en nombre o representación de personas físicas* supone mayores dificultades de aplicación que en la administración de personas jurídicas.

Creemos que la principal razón de lo anterior es que el vínculo, posición, cargo, o responsabilidad del "administrador" de personas jurídicas, es suficientemente

¹¹²¹ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.676

¹¹²² Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.676: "La realización total debe de entenderse comprensiva de la parte subjetiva del mismo: "el sujeto obrante lo habrá hecho dolosamente..., incluyendo, en su caso, los elementos subjetivos del injusto..."

¹¹²³ Cfr. ZUGALDIA ESPINAR, J.M. en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal, PG*, 2004, p.765. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.674. Concepto de representante que "no debe interpretarse en sentido mercantil". FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.213: "La figura del actuar por otro será también aplicable cuando el representante que ha asumido su papel -convirtiéndose en obligado directo y a la vez garante- no cumpla dolosamente las obligaciones contraídas de declarar y pagar los tributos, sin conocimiento del obligado tributario". Admite el autor en este caso que si el obligado tuviera conocimiento podría responder como coautor o partícipe.

¹¹²⁴ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.676.

¹¹²⁵ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa, PG*, 2011, pp.499-500. El autor, bajo la teoría del delito fiscal como delito de naturaleza mixta, de infracción del deber y de dominio, entiende que la clausula del art. 31 podría ser aplicable a los casos de testaferros y asesores fiscales.

preciso¹¹²⁶. Sin embargo, el concepto y alcance de la *actuación en nombre o representación de otro* (sobre todo, *voluntaria*), de personas físicas, carecería de la exactitud y concreción suficiente para permitir desplegar esta figura en todos los supuestos que debiera¹¹²⁷.

Como ejemplo más elemental, podemos encontrar el caso de *representantes legales de personas físicas*. Entre estos, se encuentran por ejemplo, los padres o tutores respecto a determinados menores de edad, o incapaces, en terminología de la LGT¹¹²⁸. Entendemos, que en esta representación *legal*, el vínculo entre ambos sujetos es suficientemente preciso, dado que las obligaciones y responsabilidades del representante quedan plasmadas en la propia descripción de la Ley, y no requiere ningún acto expreso de asunción de responsabilidad por parte de este¹¹²⁹.

¹¹²⁶ SAP Málaga, 196/2018, de 24 de mayo de 2018: "La figura del administrador de hecho tiene una consideración más amplia en el Derecho Penal que en el mercantil. Así en la sentencia 1503/2016 de 8 de abril de la Sala Primera del TS se mantiene que "La única definición que existe en nuestro Derecho positivo sobre la figura del administrador de hecho se recoge, a efectos de extensión de la responsabilidad societaria, en el art. 236.3 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), conforme al cual: «Tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad». Aunque dicho precepto no sea de aplicación directa al caso, nos puede servir de orientación para delimitar los perfiles de esta figura."

¹¹²⁷ Ejemplo de ello es la referencia que realiza MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PG, 2016,p.567, quien refiere que "en el caso de actuación en lugar de una persona física la viabilidad de la autoría del extraneus que utiliza al obligado tributario como testafarro encuentra un obstáculo en la letra del citado precepto, que se refiere a una actuación "en nombre o en representación de otro", siendo así que el extraneus que se vale de un testafarro no actúa, en rigor, en nombre o en representación de este." Cita el autor referido a GOMEZ MARTÍN, en "Delitos especiales y moderna dogmática del Derecho penal económico: ¿un matrimonio bien avenido?", en SILVA, J.M., y MIRÓ, F., (Dir.), (2013): *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Madrid, p.432.

¹¹²⁸ Vid. DIEZ-PICAZO, L y GULLÓN, A. (2001): *Sistema de Derecho Civil*, Vol. I, Tecnos, 10ª ed., p.572. Representación legal de los padres que ejercen la patria potestad, (art. 154.2 ° Código Civil), tutor del menor o incapacitado (art. 267 Código Civil), entre otras. En el ámbito tributario, Vid. Artículo 44 LGT, *Capacidad de obrar: Tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.* Artículo 45 *Representación legal: 1.Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.* Art. 181 LGT, *Sujetos infractores, 1.Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes: f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.*

¹¹²⁹ Vid. DIEZ-PICAZO, L y GULLÓN, A. (2001): *Sistema de Derecho Civil*, Vol. I, Tecnos, 10ª ed., p.572: "En la representación legal, el representante es por hipótesis el único posible autor del negocio... en la representación voluntaria, en cambio, cabe hablar de una colaboración de representante y dominus negotii... en la representación voluntaria, el hecho de que el principal confiera su representación a otra persona no limita ni coarta su poder de hacer negocio por sí misma... en la representación legal, en cambio, esta posibilidad no existe: la actuación del representante es la única vía." En el ámbito tributario vid. nota anterior. Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los*

Sin embargo, en la actuación en *nombre o representación voluntaria de personas físicas* no sucedería lo mismo, por lo que *a priori*, presentará más conflictos y limitaciones en la aplicación del art. 31 CP. Por ello, la aplicación de esta cláusula no es ni mucho menos una opción permitida por la jurisprudencia mayoritaria respecto a personas físicas.

Mención aparte requieren los entes sin personalidad jurídica (*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*). Pese a tener la consideración de obligados tributarios, ex art. 35.4 LGT,¹¹³⁰ sería posible la incriminación del sujeto que actúa en nombre de aquellas en base al art. 31 CP, lo que obligaría, a juicio de un sector doctrinal, a realizar una interpretación extensiva del concepto "*en nombre de otro*"¹¹³¹. Ejemplo de ello es la STS 20 de mayo de 1999¹¹³².

delitos contra la Hacienda Pública, 2018, p.211: "Los representantes de personas físicas (de un menor o discapacitado, de un extranjero no residente, etc.)... pueden responder como autores de un delito de defraudación tributaria en base a la fórmula de actuar por otro (art. 31 CP).

¹¹³⁰ 35.4 LGT: "*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.*" Estudio realizado por CARRERAS MANERO, "El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública", REDF, 2015, p.12, con cita Cfr. TORRES GELLA, F.J.: "*se ha puesto de manifiesto que podría optarse por imputar responsabilidad penal sólo a quienes hayan actuado como administradores efectivos, aplicando el art. 31 CP, aunque parece que en dicho precepto no cabría subsumir, empero, a las herencias yacentes o a las comunidades de bienes*".

¹¹³¹ Vid. en este sentido, MUÑOZ PÉREZ, M. en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.136.

¹¹³² STS 797/1999, de 20 de mayo de 1999 con absolucón al no llegar a la cuantía típica: "*De otra, la conducta del acusado, como representante del hecho de la comunidad, y encargado del pago de los tributos de la misma, es el responsable penal del delito fiscal que pudiera realizar la misma. Así resulta del art. 31, respecto al actuar en nombre de otro, y del art. 305 del Código vigente y 349 del Código de 1973, al declarar como conducta típica "el que por acción u omisión, defrauda a la Hacienda... eludiendo el pago de los tributos..." y el acusado era deudor indirecto del impuesto pues actuó en nombre de las comunidades de bienes formadas que, a tenor del art. 84.3 de la ley reguladora del impuesto, eran sujeto pasivo del mismo y para lo que tenía un número de identificación fiscal.*

4. SUJETO PASIVO

En principio, se entenderá como sujeto pasivo a todos los titulares de la potestad tributaria¹¹³³. La figura del sujeto pasivo del tipo delito fiscal ha ido evolucionando a lo largo de los años con la modificación de los preceptos que lo han regulado.

Si el art. 319 de la Ley de 1977¹¹³⁴ únicamente se refería a la Hacienda estatal o local, la L.O. 2/1985, de 29 de abril¹¹³⁵ en su art. 349 introdujo además la Hacienda autonómica.

Años más tarde, la L.O. 6/1995, de 29 de junio¹¹³⁶ incluyó la Hacienda foral. Desde ahí hasta la actual redacción por L.O. 7/2012,¹¹³⁷ el sujeto pasivo del delito ha permanecido inalterado, siendo por tanto las Haciendas *estatal, autonómica, foral, o local*.¹¹³⁸

Se excluyen en este sentido, por interpretación doctrinal, los entes institucionales (Colegios profesionales, Universidades, etc.) por ser el art. 305 CP un catálogo cerrado,¹¹³⁹ así como por la dificultad de defraudación de la cantidad típica a dichos entes¹¹⁴⁰.

¹¹³³ Cfr. SUAREZ-MIRA RODRÍGUEZ (coord.), *Manual de derecho Penal*, PE, II 2011, p.359.

¹¹³⁴ Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

¹¹³⁵ Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

¹¹³⁶ Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

¹¹³⁷ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica 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.

¹¹³⁸ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.284, MORALES PRATS en QUINTERO OLIVARES (dir.), *Comentarios a la parte especial*, 2011, p.1046.

¹¹³⁹ Cfr. MORILLAS CUEVA (coord.), *Sistema de Derecho Penal Español*, PE, 2011, p.650.

¹¹⁴⁰ Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español*, PE, 2010, p.801.

CAPÍTULO XIV

ALGUNOS CASOS PARTICULARES DE

AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN

EN EL DELITO FISCAL:

ÁMBITO EMPRESARIAL,

ASESORES FISCALES Y TESTAFERROS

1. LA AUTORÍA EN EL ÁMBITO EMPRESARIAL.

ADMINISTRADORES DE HECHO O DE DERECHO DE

PERSONAS JURÍDICAS

1.1. Definición y requisitos

Nos vamos a referir en este apartado a la posibilidad de que las personas físicas que ostentan la representación de personas jurídicas puedan ser sujetos activo del delito fiscal¹¹⁴¹. No obstante, dejamos parte del análisis para el capítulo XVI sobre personas jurídicas y delito fiscal, en concreto en su apartado 1.5.

¹¹⁴¹ STS 89/2019, de 19 de febrero de 2019: "La doctrina de esta Sala vienen entendiendo de forma constante que cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica resultará de aplicación la norma contenida en el artículo 31 del Código Penal, de modo que la responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirá al representante de hecho o de derecho del obligado tributario y tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, vigente en el momento de cometerse los hechos, la persona jurídica también responderá penalmente ex artículo 31 bis del Código Penal."

1.2. Elemento formal: Posición concreta en la sociedad

El art. 31 CP comienza diciendo: "*El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica...y continúa... responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre*".

En primer lugar, para que una persona física pueda responder personalmente como administrador de una persona jurídica, debe existir el componente o vínculo formal entre administrador y sociedad¹¹⁴². Es decir, ese nexo vendrá referido a una especial posición que ocupan ciertas personas en una persona jurídica, lo que les permite tener competencias para representarla o actuar en su nombre¹¹⁴³. En este sentido, nos referimos a sujetos que poseen, por su situación en la persona jurídica, una capacidad decisoria en la misma¹¹⁴⁴. En concreto, y en el ámbito empresarial, debemos centrarnos en aquellos sujetos que ostentan la cualidad concreta de representación de la misma en el ámbito de las obligaciones tributarias¹¹⁴⁵. Se establece así una especie de posición de garante respecto del bien jurídico tutelado, al haberse trasladado el deber específico -tributario- a dicho sujeto¹¹⁴⁶.

¹¹⁴² Componente formal al que ya aludía GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, II, 1985, p.226: El "art. 15 bis CP, en lugar de poner el acento en la relación externa del agente con el bien jurídico que, como vengo sosteniendo, se determina materialmente por su posición de dominio, ha partido de la idea, equivocada a mi juicio, de que regula un problema cuyo fundamento tiene lugar en el mecanismo de representación...En un primer examen esto quiere decir que el agente está vinculado a la persona jurídica cualificada por una relación "directiva", "orgánica" o "representativa".

¹¹⁴³ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.184, 185.

¹¹⁴⁴ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, pp.160,162, opta por entender un concepto amplio de administrador conforme a un criterio fáctico de dominio... por ello, para el autor, un administrador meramente formal que no tiene dominio del hecho y que es un hombre de paja o testaferrero no puede ser autor al faltarle el dominio típico, que puede ser responsabilizado como cooperador necesario si concurre el dolo referido al elusión tributaria. Sobre la capacidad decisoria de miembros de Consejo de Administración, Vid. STS 14 de noviembre de 2005, en la que se condena a Presidente, Vicepresidente y Secretario de Sociedad Anónima por defraudación fiscal en base al art. 31 CP al haber tenido además de la posición formal en la sociedad, una real intervención como tales en los hechos típicos (salvo lo relativo a la característica personal exigida por la naturaleza especial del delito).

¹¹⁴⁵ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.178,179.

¹¹⁴⁶ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.179.

1.2.1. Posibilidad de apreciación de elemento formal en los administradores de hecho. El elemento de acción

La transferencia de responsabilidad penal del art. 31 CP, en el ámbito de representación de personas jurídicas relacionadas con el delito fiscal, se hace efectiva, como es lógico, con mayor facilidad en la figura del *administrador de derecho* que en los casos de *administrador de hecho*¹¹⁴⁷. El motivo no es otro que la inexistencia de vínculo formal, explícito, o expreso entre el administrador de hecho y la sociedad.

Ejemplo de estos últimos pueden ser los administradores con nombramiento defectuoso,¹¹⁴⁸ o los sujetos que realmente controlan la actuación de la sociedad mediante el uso de testaferros.

No obstante, y pese a la dificultad para su apreciación, es cierto que la noción de *administrador de hecho* vendría a solventar lagunas punitivas que se producen en el

¹¹⁴⁷ SAP Málaga, 196/2018, de 24 de mayo de 2018: "La figura del administrador de hecho tiene una consideración más amplia en el Derecho Penal que en el mercantil. Así en la sentencia 1503/2016 de 8 de abril de la Sala Primera del TS se mantiene que "La única definición que existe en nuestro Derecho positivo sobre la figura del administrador de hecho se recoge, a efectos de extensión de la responsabilidad societaria, en el art. 236.3 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), conforme al cual: «Tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad». Aunque dicho precepto no sea de aplicación directa al caso, nos puede servir de orientación para delimitar los perfiles de esta figura."

¹¹⁴⁸ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.67, opina por una interpretación restrictiva de los administradores de hecho, debiendo atender a consideraciones derivadas de las reglas del sector específico en que suge el deber. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2016,p.56. Para el autor, en cuanto a los administradores de hecho, sólo podrá ser sujeto activo idóneo si se le ha trasladado el deber, algo que será excepcional. Así ocurrirá en casos de administrador con nombramiento defectuoso y administrador fáctico que cuente con el consentimiento de los socios y siempre que no exista un administrador formalmente nombrado. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.160, para quien el concepto penal de administrador de hecho es, *pues, un concepto relativo a la asunción fáctica del dominio de la esfera de actividad de que se trate, el ejercer de facto poder de dirección*. Para FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.216, la figura de administrador de hecho genera problemas interpretativos, pues afecta a aquel que ejerce materialmente el dominio social, sin vínculo representativo . STS 582, de 22/11/2018: "Asimismo por administrador "se entiende en cada sociedad, los que administran en virtud de un título jurídicamente válido que la sociedad anónima los nombrados por la Junta General (art. 123 LSA) o, en general, los que pertenezcan al órgano de administración de la Sociedad inscrita en el Registro Mercantil. Los "de hecho" serán todos los demás que hayan ejercido tales funciones en nombre de la sociedad, siempre que esto se acredite, o los que ofrezcan alguna irregularidad en su situación jurídica, por nombramiento de concepto extra penales, se entenderá por "administrador de hecho" a toda persona que por sí sola o conjuntamente con otras, adopta e impone las decisiones de la gestión de una sociedad y concretamente las expresadas en los tipos penales, quien de hecho manda o quien gobierna desde la sombra (STS 816/2006, de 26-7). La condición del sujeto activo debe, por ello, vincularse a la disponibilidad de los poderes o facultades que permiten la ofensa del bien jurídico protegido, la condición de sujeto activo lo define el dominio sobre la vulnerabilidad jurídico penalmente relevante del bien jurídico. En el caso actual la condena del recurrente no se basa, sólo, en su condición de socio y administrador único de las sociedades sino en las actuaciones por él desarrolladas que se especifican en el hecho probado. "

delito fiscal ante la dificultad de aplicar la autoría mediata o la inducción, entre otros¹¹⁴⁹.

Partiendo de la concepción del delito fiscal como delito de *infracción del deber*, y relacionándolo con el art. 31 CP, se llega a la conclusión por un sector doctrinal, que el nombramiento formal del representante será el criterio que *comportará la transferencia del deber específico... sin que puedan ser tomados en consideración- al menos como regla general- aspectos fácticos como criterio de imputación de responsabilidad*¹¹⁵⁰.

Todo lo dicho hasta el momento se centra en la consideración del delito fiscal como delito *puro* de infracción del deber. En ellos, la posición formal del sujeto determina un deber especial de carácter extrapenal,¹¹⁵¹ lo que puede generar conflictos en aquellos casos de inexistencia de posición formal del sujeto, como en el caso de los administradores de hecho de personas jurídicas.

Para solventar esta problemática se plantean distintas categorías de delitos que otorguen un componente de acción, y que permitan relajar el requisito formal que la naturaleza como delito de infracción del deber exige. Así, se presenta entre otras, la teoría de los *delitos especiales propios de naturaleza mixta*,¹¹⁵² en los que existe componente de infracción de deber y de dominio. En ellos, se admitiría en determinados casos, la posibilidad de castigar al extraneus -aun cuando no exista una relación de representación-, si *asume fácticamente las funciones de administración y realiza la conducta lesiva*¹¹⁵³.

¹¹⁴⁹ En este sentido, SAP Málaga, 196/2018, de 24 de mayo de 2018: "*Se ha optado por una interpretación que permita integrar situaciones de ejercicio real de las funciones de administración dando preferencia a la realidad económica y comercial frente a la realidad registral, de manera que puedan solventarse a través de esta concepción los supuestos de autoría mediata o de la inducción y cubrirse lagunas de punibilidad aprovechando las formalidades previstas en el ordenamiento para la administración de la sociedad. Así, desde esta perspectiva será administrador de hecho quien sin ostentar formalmente la condición de administrador de la sociedad, ejerza poderes de decisión de la sociedad y concretando en el los poderes de un administrador de derecho. Es la persona que, en realidad manda en la empresa, ejerciendo los actos de administración, de obligación de la empresa, aunque formalmente sean realizadas por otra persona que figura como su administrador.*"

¹¹⁵⁰ Vid. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PG, 2016,p.563.

¹¹⁵¹ Cfr. PEREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.744.

¹¹⁵² Vid., MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PG, 2016,p.566.

¹¹⁵³ Cfr. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PG, 2016,p.566. En el sentido de otorgar mayor relevancia al aspecto funcional de la representación en lugar del aspecto formal, Vid. GRACIA

Sin acogerse explícitamente a esta teoría, la jurisprudencia penal en relación a resoluciones sobre delito fiscal relativas a *administradores de hecho*, se ve obligada a recurrir al *elemento de la acción* para complementar aquella posición formal de la que carece ese tipo de administrador. Así, se otorga la posición de administrador de hecho a quien posee en concreto el *dominio funcional en el entramado societario y en el fraude tributario*¹¹⁵⁴.

Ejemplo de lo anterior, en cuanto a la figura del administrador de hecho, es, entre otras, la SAP Málaga 196/2018, de 24 mayo de 2018 en los siguientes términos:

"La jurisprudencia en la materia, puede resumirse en el sentido de considerar que son [administradores de hecho] "quienes, sin ostentar formalmente el nombramiento de administrador y demás requisitos exigibles, ejercen la función como si estuviesen legitimados prescindiendo de tales formalidades, pero no quienes actúan regularmente por mandato de los administradores o como gestores de estos, pues la característica del administrador de hecho no es la realización material de determinadas funciones, sino la actuación en la condición de administrador con inobservancia de las formalidades mínimas que la Ley o los estatutos exigen para adquirir tal condición" (sentencias Audiencia Provincial Madrid Sección Séptima 261/2007, de 14 de marzo ; 55/2008, de 8 de febrero ; 79/2009, de 4 de febrero ; 240/2009, de 14 de abril ; y 261/2007, de 14 de marzo). Es decir, cuando la actuación supone el ejercicio efectivo de funciones propias del órgano de administración de forma continuada y sin sujeción a otras directrices que las que derivan de su configuración como órgano de ejecución de los acuerdos adoptados por la junta general". "Conforme a esta jurisprudencia, la noción de administrador de hecho presupone un elemento negativo (carecer de la designación formal de administrador, con independencia de que lo hubiera sido antes, o de que lo fuera después), y se configura en torno a tres elementos caracterizadores: i) debe desarrollar una actividad de gestión sobre materias propias del administrador de la sociedad; ii) esta actividad tiene que haberse realizado de forma sistemática y continuada, esto es, el ejercicio de la gestión ha de tener una intensidad cualitativa y cuantitativa; y iii) se ha de prestar de forma independiente, con poder autónomo de decisión, y con respaldo de la sociedad". "Se ha optado por una interpretación que permita integrar situaciones de ejercicio real de las funciones de administración dando preferencia a la realidad económica y comercial frente a la realidad registral, de manera que puedan solventarse a través de esta concepción los supuestos de autoriza mediata o de la inducción y cubrirse lagunas de punibilidad aprovechando

MARTÍN, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, 1985, II, pp.226, 234, 235: El "art. 15 bis CP, en lugar de poner el acento en la relación externa del agente con el bien jurídico que, como vengo sosteniendo, se determina materialmente por su posición de dominio, ha partido de la idea, equivocada a mi juicio, de que regula un problema cuyo fundamento tiene lugar en el mecanismo de representación. En un primer examen esto quiere decir que el agente está vinculado a la persona jurídica cualificada por una relación "directiva", "orgánica" o "representativa"...También quedará comprendido el encargado en dicho precepto (en relación al antiguo art. 15 bis) aunque formalmente no sea representante, pues el sujeto que de hecho esté encargado de la gestión de algún servicio comprendido en el ámbito de dominio de la persona jurídica, ejerce el dominio social típico y "actúa de hecho... como representante de la persona jurídica cualificada"."

¹¹⁵⁴ Figura permitida en ocasiones por la jurisprudencia incluso mediante la institución excepcional en este delito de la coautoría, *Vid.* STS 1027/2003, de 14 de julio de 2003, en condena a administrador de hecho y a administrador de derecho como coautores. "No hay razón para que la actuación de uno tenga que considerarse prevalente a la del otro. Hay una conducta conjunta que no permite hacer distinciones. Si alguna razón hubiera, desde luego, no habría de derivar del carácter meramente formal de administrador único, cargo que tenía Tomás, sino de su actuar concreto en cada uno de esos dos hechos delictivos."

las formalidades previstas en el ordenamiento para la administración de la sociedad. Así, desde esta perspectiva será administrador de hecho quien sin ostentar formalmente la condición de administrador de la sociedad, ejerza poderes de decisión de la sociedad y concretando en él los poderes de un administrador de derecho. Es la persona que, en realidad manda en la empresa, ejerciendo los actos de administración, de obligación de la empresa, aunque formalmente sean realizadas por otra persona que figura como su administrador."

Y por ello, en la misma sentencia continua argumentando:

"La Sala comparte el razonamiento del Juzgador de Instancia, pues aun cuando el Sr. Demetrio cesó en el cargo de administrador en el año 2009, siendo este nombrado administrador único su padre Cirilo. Sin embargo de la descripción fáctica resulta es que el Sr. Demetrio ocupó en el funcionamiento de la empresa la posición que le permitía adoptar las decisiones necesarias para la marcha del negocio, si tenía facultades de decisión sobre todas las cuestiones atinentes a la sociedad, lo que le otorgaba la condición de administrador de hecho, administración que ejercía con el coacusado en su condición de administrador de derecho. Y, además, que, como hombre de confianza del administrador único, participaba de la toma de decisiones en el "núcleo duro de la dirección empresarial". "Y tal capacidad de gestión, toma de decisiones o toma de directrices permite atribuirle, conforme a la jurisprudencia mencionada, la condición de sujeto activo de los delitos..."

En relación a supuestos de administradores solidarios,¹¹⁵⁵ y dado que el requisito formal existe en todos ellos por definición, se exige igualmente probar en el procedimiento cuál o cuáles de ellos han realizado los actos concretos defraudatorios -*requisito funcional*-, pudiendo el resto ser partícipes o por el contrario, ajenos a los hechos¹¹⁵⁶. No obstante, en el caso de varios administradores que hayan llevado a cabo

¹¹⁵⁵ Art. 203.2, b) Ley Sociedades de capital: *"En caso de varios administradores solidarios, el poder de representación corresponde a cada administrador, sin perjuicio de las disposiciones estatutarias o de los acuerdos de la junta sobre distribución de facultades, que tendrán un alcance meramente interno"*.

¹¹⁵⁶ SAP Las Palmas 369/2018, de 8 de octubre de 2018: *"En el caso concreto, la sociedad sujeto pasivo del impuesto está representada por tres administradores solidarios unidos por vínculos familiares directos, un matrimonio y su hija, a lo que se ha da añadir el hijo del matrimonio apoderado de la misma entidad. La atribución de la responsabilidad penal a todos ellos obviando su concreta implicación habría de vulnerar el principio de culpabilidad, más allá, obviamente, de que se acreditase una implicación de todos en las facultades de gestión de una sociedad que se constituye para acogerse a la ZEC y que efectivamente obtiene una determinada ventaja fiscal, y en la que todos coadyuvan, aún en distinto rango y competencia, en el objeto social. Más clara parece la exculpación de D. Imanol, pues respecto de éste solo consta la existencia del poder sin que se haya constatado ninguna intervención en los hechos, no siéndolo en términos penalmente relevantes, sus manifestaciones en el ejercicio del derecho de defensa tratando de ofrecer respuesta al cuestionamiento del empleo de su esposa y de su empleada doméstica años después a la consumación del delito fiscal objeto de este proceso. En todo caso, si hemos considerado como elemento que coadyuva a la convicción de la voluntad preexistente de fraude en la constitución de la sociedad la ausencia de prueba en cuanto a un contenido específico de funciones atribuidas a los acusados, no puede erigirse este mismo elemento como incriminatorio respecto de aquellos respecto de los cuáles no queda acreditada su implicación en actos de gestión, y mucho menos en actos necesarios para el fraude fiscal. Con todo, más allá del conocimiento que del fraude fiscal quepa presumir que tienen, sostener en ello sus respectivas condenas supondría la infracción de la presunción de inocencia y del principio de culpabilidad, determinando con ello su libre absolución"*.

conjuntamente conductas defraudatorias la jurisprudencia admite en base al mismo requisito funcional, excepcionalmente, la figura de la coautoría¹¹⁵⁷.

1.3. Protagonismo del elemento funcional por encima del formal en el ámbito empresarial

Además del elemento formal al que nos hemos referido más arriba, y para evitar una especie de responsabilidad objetiva por el cargo,¹¹⁵⁸ el art. 31 CP exige que el administrador haya llevado a cabo una conducta concreta relativa a la defraudación tributaria. Es decir, se exigiría que aquel ejecute o efectúe las operaciones concretas defraudatorias¹¹⁵⁹ con dominio del hecho,¹¹⁶⁰ y con el dolo exigible por el delito¹¹⁶¹.

¹¹⁵⁷ STS 1027/2003 de 14 de julio de 2003: "La sentencia recurrida condenó a D. Tomás y a D. Carlos Manuel como coautores de dos delitos contra la Hacienda Pública, porque ambos, en calidad de coadministradores de "Spiral Sistemas S.L.", empresa dedicada a la comercialización de productos informáticos, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)." Cfr. CALVO VERGEZ, *El delito fiscal en las personas jurídicas*, 2019, p.29, admite que deban de responder los administradores de hecho como coautores, "quienes aparentemente manejan los hilos de la trama delictiva cometida a través de sociedades... resulten ser gestores teóricamente externos al organigrama social y que, desde el punto de vista formal, resultan ser ajenos, tanto al capital social como a la propia administración de la entidad". Condena como autores a administrador de hecho y de derecho, SAP Málaga, 196/2018, de 24 de mayo de 2018: "Dicho nombramiento no se inscribió en el Registro Mercantil y de facto Demetrio, que estaba autorizado en las cuentas bancarias, siguió a cargo de la actividad de la sociedad como administrador de hecho junto con su padre con quien ejercía de forma conjunta la efectiva administración."

¹¹⁵⁸ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.77. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 1999, p.141: "No se trata de un supuesto de responsabilidad objetiva, pues el administrador debe realizar efectivamente la conducta descrita en el tipo penal". STS 582/2018, de 22 de noviembre de 2018: "Su incorporación al Código "no vino en modo alguno a introducir una regla de responsabilidad objetiva que hubiera de actuar indiscriminada y automáticamente, siempre que, probada la existencia de una conducta delictiva cometida al amparo de una persona jurídica, no resulte posible averiguar quiénes, de entre sus miembros, han sido los auténticos responsables de la misma, pues ello sería contrario al derecho a la presunción de inocencia, es obviar la impunidad en que quedarían las actuaciones delictivas perpetradas bajo el manto de una persona jurídica por miembros de la misma perfectamente individualizables, cuando, por tratarse de un delito especial propio, es decir, de un delito cuya autoría exige necesariamente la presencia de ciertas características, éstas únicamente concurrieren en la persona jurídica y no en sus miembros integrantes."

¹¹⁵⁹ SAP Baleares, 47/2008, de 31 de marzo de 2008: "Con este precepto, se traslada la cualidad requerida para el delito de la empresa a su representante y así cabe condenar por delito contra la Hacienda Pública al representante legal de una persona jurídica. Ahora bien, esto no quiere decir que el artículo 31 CP exima de probar, en cada caso y para cada persona física concreta, tanto la real participación en los hechos que se consideran delictivos como la culpabilidad en relación con los mismos." SAP Salamanca 6/2016, de 28 de marzo de 2016: "Cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica (Impuesto de Sociedades, IVA...) resultará de aplicación la norma de actuar en nombre de otro del artículo 31 del Código Penal, de modo que la responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirán al representante de hecho o de derecho del obligado tributario ... Sin embargo, esta traslación de la responsabilidad no operará automáticamente, deberá constatar que el representante realizó efectivamente todos los elementos típicos (objetivos y subjetivos) del delito contra la Hacienda Pública".

Por ello, pese a la concreta posición de responsabilidad que pueda ostentar en la sociedad, de no probarse su concreta participación en los hechos, no podrá existir responsabilidad penal al amparo del art. 31 CP.¹¹⁶²

Como decíamos, lógicamente el art. 31 CP se aplica con mayor facilidad a los administradores de derecho de personas jurídicas que a los administradores de hecho, pues la vinculación entre la persona jurídica y el administrador de derecho es patente y manifiesto al haber aceptado el nombramiento y figurar como tal en el Registro Mercantil, lo que no sucede en el administrador de hecho. Pero sin embargo, en el delito fiscal aplicable al ámbito empresarial, el elemento funcional, de dominio, se ha superpuesto al elemento formal de posición. Así, la jurisprudencia, a través del art. 31 CP, sitúa al administrador de hecho con dominio funcional como verdadero autor, en

¹¹⁶⁰ SAP ALICANTE 307/2018, de 15 de octubre de 2018: *"El delito de defraudación es un delito especial, solo puede recaer responsabilidad penal a título de autor en quien se demuestre que, como administrador de hecho o de derecho, tenga capacidad decisoria en el seno de la persona jurídica (art. 31 CP) y haya tenido el dominio de la operación de venta del solar y transacciones posteriores que generaron el hecho imponible de sendos tributos, origen de la deuda tributaria"*.

¹¹⁶¹ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.83. STS 582/2018, de 22 de noviembre de 2018: *"En el caso actual la condena del recurrente no se basa, sólo, en su condición de socio y administrador único de las sociedades sino en las actuaciones por él desarrolladas que se especifican en el hecho probado."*

¹¹⁶² SAP Barcelona 613/2004, de 15 de junio de 2004: *"En definitiva, no ostentando D. José María nada más que la condición de apoderado ...no habiéndose probado en forma alguna por las acusaciones su real y material intervención en la gestión social... no cabe considerar probada indiciariamente su intervención en la gestión socioeconómica de la mencionada mercantil"*. SAP Barcelona 701/2018, 16 de noviembre de 2018: *"...la resolución recurrida sopesó para determinar la responsabilidad penal de la acusada, no únicamente su nombramiento como administradora solidaria, sino su condición de socia y de trabajadora de la empresa, sí como su directo conocimiento del día a día de la empresa, de los albaranes, de la facturación y consecuentemente de los desfases en las declaraciones... pese a que el recurrente sostenga que ha sido únicamente la condición de administradora la que ha motivado la condena de la acusada como autora del delito fiscal, lo cierto es que la sentencia da cuenta de los criterios materiales valorados para determinar la autoría de la acusada, que trascienden su condición formal de administradora solidaria, sumándose a la misma. En particular, no puede desconocerse que la acusada se hallaba presente en el día a día de la mercantil por su condición de asalariada, con directa participación en la actividad que constituía su objeto social, tal y como expresó en el acto del juicio. Este contacto diario con la empresa y su actividad mercantil, su condición de autorizada en las cuentas bancarias, el conocimiento mostrado en el acto del juicio del estado de la sociedad y de su evolución, conducen a concluir, en el sentido de la sentencia recurrida, que la acusada, con probabilidad rayana en la certeza conoció los desfases en las autoliquidaciones de IVA y como administradora solidaria conservó capacidad material para detectar y frenar la defraudación."* SAP Lleida, 82/2018, de 28 de febrero de 2018: *"Se declara probado, por conformidad de las partes, que la Sociedad XSEJ S.L.... constando como administradores solidarios, por escritura de 1996, Jorge y Florian, aun cuando en la base de datos de la AEAT figura como administrador real, el primero de ellos. Dicha sociedad vino ejerciendo su actividad en los ejercicios 2010 a 2014, pero no presentó las declaraciones fiscales que correspondían a los impuestos de sociedades, IVA y de retenciones por rendimiento del trabajo, lo que motivó actuaciones inspectoras por parte de la AEAT que se iniciaron el 09/02/15 con notificación a la obligada tributaria, compareciendo en el expediente Jorge, el que reconoció ser administrador real de la Sociedad, sin participación del otro administrador Florian."*

lugar del administrador formal¹¹⁶³. Esta teoría constituye una clara línea jurisprudencial aplicable a todos aquellos que poseen el dominio de la acción.

No obstante, habrá que distinguir esos supuestos de aquellos otros en los que se alega inconsistentemente, por parte de los administradores de derecho, el haber ocupado una mera posición formal en la sociedad, sin conocimiento de los hechos¹¹⁶⁴.

¹¹⁶³ En cuanto al criterio funcional de dominio del hecho, por encima del formal, de posición, STS 1940/2000, de 18 de diciembre de 2000: "...lo que es aplicable al caso presente, si tenemos en cuenta que el hecho probado parte de la afirmación de ser el acusado administrador de la empresa obligada al pago de los tributos, con independencia de la designación de su hijo como administrador y que así figurase en el Registro Mercantil, pues ello en todo caso tendría sólo efectos frente a terceros en relación con el tráfico jurídico-mercantil, pero no cuando se trata de discernir la responsabilidad penal individual aquí considerada, deduciéndose razonablemente por la Sala la autoría del recurrente en función de ser éste el verdadero «dominador del hecho»". O la STS 407/2018, de 18 de septiembre de 2018: "Aunque lógicamente no basta ser administrador para recibir la transferencia de esa responsabilidad, pero no es necesario ser formalmente administrador para poder recibirla. Lo exigido es, que quien sea administrador de hecho o de derecho ostente el dominio funcional del hecho por poseer capacidad de dirección y control sobre las operaciones de defraudación." STS 26 de diciembre de 2001: "Pues bien, tampoco permite la declaración de hechos probados de la Sentencia recurrida afirmar que Francisco estuviese en condiciones de disponer el pago de los impuestos en la cuantía realmente adeudada mientras ostentó el cargo de presidente del consejo de administración de la entidad obligada. A ello se opone terminantemente el hecho de que, a causa del carácter puramente formal de su nombramiento, no tuviese capacidad alguna para tomar decisiones toda vez que -nos vemos obligados a recordarlo- solamente la tenía José en cuyas manos estuvo siempre la dirección efectiva de la empresa." STS 407/2018, de 18 de septiembre de 2018: "Así la STS 606/2010, de 25 de junio (con énfasis ahora adicionado): Cuando el sujeto, el que reúne la condición -sujeto pasivo tributario- sin la cual no puede ser tenido por autor, es una persona jurídica, la exigencia político criminal de evitar impunidad, ha dado lugar al establecimiento de la denominada cláusula de transferencia. En virtud de ésta se "transfiere" a un sujeto que no está revestido de ella, pero que actúa en lugar de quien si la posee, la cualidad que se requiere para responder a título de autor. (...) también puede devenir intraneus, en virtud de esa transferencia del artículo 31 del Código Penal, quien sea administrador de hecho, aunque no se haya producido la investidura formal del cargo... La intervención declarada probada del recurrente (efectivamente al lado de su hermano) en la trama defraudatoria instrumentalizada en mendaz estructura contable y falsa facturación, al margen de la formalidad de su relación con el grupo societario, determina un protagonismo y dominio funcional en el entramado societario y en el fraude tributario que necesariamente conlleva la operatividad de la cláusula de transferencia (vd. STS 290/2018, de 14 de junio, FJ 30º)". STS 876/2016, de 22 de noviembre de 2016: "Los cargos ostentados en la sociedad y la intervención decisiva en la liquidación y presentación del impuesto de sociedades que oportunamente suscribió, hacen que pueda calificarse, como mínimo, como gestor de hecho, por lo que el art. 31 resulta plenamente aplicable." STS 879/2016, 22 de noviembre de 2016: "Los cargos ostentados en la sociedad y la intervención decisiva en la liquidación y presentación del impuesto de sociedades que oportunamente suscribió, hacen que pueda calificarse, como mínimo, como gestor de hecho, por lo que el art. 31 resulta plenamente aplicable".

¹¹⁶⁴ STS 756/2018, de 13 de marzo de 2019: "Resalta la sentencia que la presencia del recurrente a partir de ese momento es de un acompañamiento permanente a la actividad de su padre, de modo que si bien no mantenía un contacto de a pie con las personas que habitualmente habían trabajado con aquél, estaba allí y coparticipaba, sin duda, con su progenitor en el diseño de las estrategias financieras de las empresas del Grupo Arnoya y singularmente de VINISUR. Por lo que el Tribunal sentenciador lo considera autor responsable de los principales delitos en virtud de lo dispuesto en el art 15 bis y también por los art 14.1 en relación con el 12.1 del CP de 1973 y correlativos arts. 31, 28 y 27 del CP vigente, descartándose por el tribunal que careciera de cualquier dominio de los hechos como se afirma por la defensa. Por consiguiente, no se está ante un mero titular formal o un testaferro de un importante complejo empresarial, sino ante una persona que interviene en la actividad diaria de la empresa y la supervisa en sus aspectos nucleares, tanto por sus conocimientos especializados, como por ser la persona de máxima confianza de quien dirigía de hecho el grupo empresarial desde hacía más de treinta años, el fallecido Luis María, quien, lógicamente, tenía a su hijo al tanto de las grandes operaciones de la empresa por ser la persona que habría de coger sus riendas en un futuro a medio plazo." SAP Madrid 159/2009 de 30 de diciembre de 2009: "En efecto, a partir de ese momento, el hilo argumental de la defensa ha estado centrado en la alegación de que el Sr. Luis Andrés era un mero testaferro u hombre de paja, al servicio de Felicísimo. Sin embargo... lo cierto

En estos casos, cualquier estrategia de defensa alegando error -ya sea de tipo o de prohibición-, se adentrará en el concepto de la ignorancia deliberada.

2. ASESORES FISCALES

Otra de las figuras relevantes en relación a la autoría y participación del delito fiscal es la de los asesores. En estos se engloban un conjunto de profesiones que van desde economistas, abogados, u otros que, como expertos orientan, recomiendan o sugieren distintos aspectos relacionados con una planificación tributaria.

La existencia de asesores en este tipo de delitos es tan habitual que, sin pretenderlo, tiene el efecto de relajar el conocimiento exigible al obligado tributario respecto de los hechos llevados a cabo y de las normas infringidas. Así, se ha observado que la existencia de asesores es interpretado por algunos Juzgados y Tribunales en el ámbito del delito fiscal, como *indicio* de la *existencia de dolo* y de *conocimiento de la antijuricidad* en el asesoramiento¹¹⁶⁵.

es que el acusado era administrador no meramente formal de la sociedad IBERUR desde sus inicios, siendo accionista y socio fundador de la sociedad ... siendo igualmente nombrado miembro del consejo de administración tras la fusión por absorción con GF... tenía formación suficiente (es profesor mercantil según ha reconocido y hemos expuesto ut supra) para conocer la responsabilidad de su nombramiento como administrador.... se desprende que participaba activamente en las decisiones de la sociedad, siendo la persona autorizada en todas las cuentas de la ...realizando actos propios de administración, entre ellos la práctica totalidad de las firmas de las declaraciones de IVA desde el inicio de la sociedad. El acusado firmaba las cuentas de la sociedad y firmaba el impuesto de sociedades y del IVA, aunque según refirió "firmaba lo que le ponían" y "suponía que los documentos estaban bien hechos". Afirmación ésta última que no resulta creíble por contradictoria con su propia declaración y la documental aportada por él, ... El acusado, por tanto, no solo ha sido fundador, accionista y administrador de la sociedad, sino que tenía funciones de gestión, no limitando su colaboración a una actuación formal completamente desvinculada con la realidad societaria y sin ningún papel en la toma de decisiones de la sociedad, -lo que tampoco es incompatible con el hecho de que el ideólogo de la operación defraudatoria pudiera ser otra persona-, realizando, como se ha comprobado, actos propios de gestión como la firma de contratos y de las declaraciones fiscales, entre otras, actos todos ellos reconocidos por el acusado, siendo conocedor de sus obligaciones y las responsabilidades derivadas de su actuación, como hemos señalado, y en este sentido manifestó en su declaración judicial..."

¹¹⁶⁵ Situación puesta de manifiesto por SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.81 y FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018. p.279. A lo que tenemos que añadir el disponer de mera gestoría para la gestión de impuestos. Así se expresa la SAP DE ACORUÑA, 12/2017, de 09/01/2017, en causa por Delito contra la Hacienda Pública al argumentar: "...sin que quepa alegar error o ignorancia acerca de la existencia de la obligación de declarar cuando el sujeto activo conoce esa obligación y, sobre todo, cuando goza de asesoría (SAP Madrid, 16 , 20 febrero 2006)."

En los siguientes puntos trataremos de analizar las vías a través de las cuales puede exigirse responsabilidad penal a los asesores, y los concretos tipos de asesoramiento que podrán considerarse punibles.

2.1. Vías para exigir responsabilidad penal de los asesores fiscales respecto a su actividad profesional

La problemática para la imputación subjetiva del delito fiscal a los asesores se produce como consecuencia de la consideración del delito fiscal como delito especial. Por el contrario, en caso de entender que estamos ante un delito común, no existiría inconveniente en admitir la figura de la coautoría.¹¹⁶⁶

Bajo la concepción de que el delito fiscal es un delito especial, se obliga a que técnicamente, la conducta del asesor sea punible mediante las siguientes opciones.

a) El asesor como inductor, cooperador necesario o cómplice

Cuando el asesor participa en el plan defraudatorio del obligado tributario su aportación puede ser punible, al menos teóricamente, como inductor¹¹⁶⁷, cooperador

¹¹⁶⁶ Cfr. ADAME ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, 2009, p.56: Posibilidad de la coautoría en delito fiscal como delito común "... cuando el asesor fiscal actúa como representante... o mero consejero." En lo referente a la admisión de la coautoría también SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, pp.29, 33 bajo la interpretación del delito fiscal como delito común. En contra de la coautoría entre asesor y asesorado, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.82.

¹¹⁶⁷ Ejemplo de inducción en el delito fiscal es la paradigmática STS 539/2003 de 30 de abril de 2003, la cual no está exenta de consideraciones en cuanto a su fundamentación, pero describe la figura de la inducción y sus requisitos: "La inducción es una forma de participación en un delito ajeno, que consiste en suscitar en otro, dolosamente, la resolución de cometer el acto punible. Se exige que éste sea cometido libremente por el inducido, que actúa como autor inmediato con dominio del hecho, aunque no se debe descartar la posibilidad de que el inductor no se limite a hacer que nazca la resolución criminal en el inducido sino que colabore activamente con actos propios en la realización del hecho, en cuyo caso nos encontraríamos ante una participación dual que reuniría elementos de la inducción y de la cooperación necesaria. Por lo demás, cabe recordar, siguiendo la constante jurisprudencia de esta Sala, que la inducción ha de ser: a) anterior al hecho punible puesto que es su causa, b) directa, es decir, ejercida sobre una persona determinada y encaminada a la comisión de un delito también determinado, c) eficaz o con entidad suficiente para mover la voluntad del inducido a la realización del hecho perseguido, d) dolosa en el doble sentido de que conscientemente se quiere tanto inducir como que se comete el delito a que se induce y e) productora de su específico resultado porque el inducido haya, por lo menos,

necesario, o cómplice. En la práctica, la participación del asesor en el delito fiscal, será considerada, en la mayoría de las ocasiones, como cooperación necesaria, y en escasos supuestos, como complicidad.

La *inducción* no será de fácil aparición en el delito fiscal por las exigencias propias de la figura¹¹⁶⁸. Se exigirá en ese caso que la persona inducida haya sido "convencida" por el inductor de llevar a cabo el hecho punible defraudatorio, cuya voluntad en el inducido surge a raíz, -y no antes-, de la actividad dolosa¹¹⁶⁹ del inductor¹¹⁷⁰.

dado comienzo a la ejecución del delito. Desde otro punto de vista, debe decirse que la inducción, como cualquier otra forma de participación está regida por el principio que la doctrina y la práctica judicial denomina de «accesoriedad media o limitada» conforme al cual 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 una 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. E inevitable es, en el contexto de esta respuesta al recurso del Ministerio fiscal, hacer referencia a la posibilidad de que, en un delito especial propio como el delito contra la Hacienda Pública, el «extraneus», esto es, el sujeto en que no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica, sea inductor o cooperador necesario del «inraneus». El tema ha sido largamente debatido en la doctrina y en la jurisprudencia pero en ésta desde hace algún tiempo la solución viene siendo favorable a la admisión de dicha posibilidad, pudiendo ser citadas en este respecto las sentencias de esta Sala de 18 de enero y 24 de junio de 1994, 20 de mayo de 1996, 25 de marzo de 1997 y, más recientemente, 21 de diciembre de 1999. Como se dice en la última de las sentencias mencionadas, «la Ley no impide la punibilidad del “extraneus” como partícipe en el delito propio del “inraneus”. Esta solución tiene una clara fundamentación normativa: el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal. Todas las explicaciones del fundamento de la participación conducen sin ninguna fricción a esta solución. Si este fundamento se ve en la participación en la ilicitud evidente que la ilicitud del hecho del autor, es el resultado de la conducta del partícipe que en forma mediata ataca el mismo bien jurídico; si el fundamento de la punibilidad del partícipe se viera en la causación del ilícito, la situación no sería en modo alguno diferente, pues el partícipe contribuye a la producción del acto ilícito»...Pero aunque esto haya sido bastante para descartar en los acusados absueltos el dolo propio del delito fiscal -o quizá mejor, el conocimiento de la ilicitud de su comportamiento- es claro que la conducta de José María V. V., diseñando y planificando cuidadosamente la operación defraudatoria, dando a sus familiares y a su empleado de confianza las instrucciones necesarias para que todos desempeñasen el papel que les había asignado en el desarrollo de la operación, de forma que todos llegasen a la misma meta de omitir el pago del impuesto, para lo cual ejerció la indiscutible autoridad que se le reconocía, y ejecutando materialmente los actos para los que no era necesario el concurso de los demás, es claro -decimos- que dicha conducta es fundamentalmente la de un inductor aunque no falten en ella elementos propios de la cooperación necesaria”.

¹¹⁶⁸ Nos referimos a los requisitos de que la actividad del inductor sea determinante, eficaz, directa, y dolosa tanto en el inductor como en el inducido. PEREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, pp.734-737.

¹¹⁶⁹ Cfr. MIR PUIG, *Derecho Penal* PG, 2010, p.411: "El tipo subjetivo de la inducción a un delito doloso requiere el dolo en el inductor. Se entiende que concurre cuando el inductor no sólo quiere causar la resolución criminal en el autor, sino que también quiere que éste realice efectivamente el hecho, -doble dolo-." Misma interpretación sobre el doble dolo del inductor, PEREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.737: "... la inducción se producirá con dolo directo, pero no es descartable la posibilidad del dolo eventual".

¹¹⁷⁰ Cfr. PEREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, pp.734-737.

Sin embargo, eso no es lo que suele ocurrir en la realidad de este delito. Es en muchos casos a la inversa. Son, normalmente los obligados tributarios los que acuden a asesores que les informen cómo llevar a cabo la evasión de tributos. Pues en estos casos, la voluntad de defraudar no ha surgido a raíz del inductor, sino que este, el asesor, únicamente le ha informado cómo llevarlo a cabo.

En la inducción, es el asesorado quien mantiene el dominio del hecho, y quien actúa de forma dolosa¹¹⁷¹. Por el contrario, si este carece de dolo, pueden producirse dos consecuencias: o se adentraría en la esfera de la autoría mediata -rechazada por la generalidad de la doctrina en relación al delito fiscal- o estaría actuando mediante error de tipo -incompatible con la inducción¹¹⁷²-.

Se exige por otra parte que el inducido (asesorado) debe de haber comenzado la ejecución del delito, es decir, que al menos se haya alcanzado la tentativa¹¹⁷³. De lo contrario no habrá acto típico quedando la única posibilidad de encaje de la conducta como un acto preparatorio punible¹¹⁷⁴ inexistente en este delito.

Como *cooperador necesario*, la conducta del asesor será punible en dos facetas de su actividad: la intelectual o la material¹¹⁷⁵. Así, en el primer caso, la participación en el delito fiscal puede consistir en llevar a cabo la planificación del delito mediante la aportación de información o consejos que refuercen la resolución de delinquir¹¹⁷⁶. Y desde el punto de vista material, la participación será punible facilitando los medios materiales para llevarla a cabo la defraudación.

¹¹⁷¹ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.138. PEREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, pp.734-735.

¹¹⁷² Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, pp.138,139.

¹¹⁷³ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, pp.138,139.

¹¹⁷⁴ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.472: "... si éste no comienza la ejecución del delito (por tanto no hay ni siquiera acto típico), no puede castigarse al inductor, salvo que su comportamiento encaje dentro de una de las formas de participación intentada especialmente punible, como la proposición o, en su caso, la provocación." PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.735. MIR PUIG, *Derecho Penal* PG, 2010, p.411: "*La tentativa de inducción dará lugar a la proposición*".

¹¹⁷⁵ Siguiendo a CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, pp.82-83.

¹¹⁷⁶ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.91-92: "... el consejo, en la medida en que refuerce (por autoridad, prestigio, condición de especialista de quien lo presta) una determinada resolución de delinquir y de hacerlo de un modo determinado, sí puede ser constitutivo de cooperación (necesaria o simple: complicidad) en el delito; más aún si el asesor interviene en la ejecución del consejo." FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.197: "...estos consejos serán punibles a título de cooperación necesaria en la medida en que refuercen la resolución de delinquir del obligado tributario."

Así, ejemplo de tales conductas puede ser diseñar o planificar una compleja operación con propósito de defraudación fiscal,¹¹⁷⁷ poner a disposición del obligado estructuras societarias en paraísos fiscales para facilitar la defraudación por parte de este, facilitar facturas falsas¹¹⁷⁸, constituir sociedades esenciales para llevar a cabo la defraudación, o elaborar declaraciones ocultando datos fiscalmente relevantes.

Ejemplo de creación de sociedades por parte de asesores que participan en los hechos defraudatorios, se encuentran en la SAN Penal, 32/2016, de 15 de noviembre de 2016:

Así en el ámbito de su actividad profesional de asesoramiento fiscal los acusados Pedro y Mónica idearon y proporcionaron al acusado Fidel, la siguiente estructura societaria fiduciaria internacional: INVERSIONES FPO (España)-KUS RR (Holanda)- MOY (Antillas Holandesas.)

La anterior estructura societaria fiduciaria respondía a los parámetros denominados como sándwich holandés.

El asesor fiscal Pedro ha sido condenado como cooperador necesario de Fidel, en relación a los mismos hechos, la sentencia ha considerado con buen criterio que su contribución al injusto del autor, en atención a su saber especializado, fue decisiva y ha seleccionado en consecuencia la pena de multa. Por lo demás, hemos dejado constancia de los criterios que sustentan de manera legítima la cuantía de la pena impuesta.

Continuando con lo anterior, decíamos que, en la mayoría de los casos, este tipo de participación será calificada como cooperación necesaria, por la elevada relevancia y trascendencia de la misma al propósito defraudador. Y dicho nivel de aportación se observa, sobre todo, cuando realiza una contribución intelectual de

¹¹⁷⁷ STS 1231/1999 de 26 de julio de 1999: "La defraudación a la Hacienda Pública se hizo a través de una compleja operación, con intervención de varias sociedades, al objeto de ocultar la realidad del beneficio obtenido por Bernardino, siendo su asesor fiscal, Miguel, quien la planeó y actuó junto con aquél (Bernardino) en su ejecución, razón por la cual éste último fue condenado en calidad de cooperador necesario". Consideramos correcto el razonamiento de la sentencia recurrida por el que considera que la participación de Miguel fue imprescindible para el desarrollo del delito en la forma concreta en que éste se ejecutó, remitiéndonos a lo que al respecto nos dice el Fundamento de Derecho 2º (págs. 11 a 13): su profesión de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas (teoría de los bienes escasos), de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos no habría sido posible su ejecución. Fue tan compleja la operación diseñada y realizada que no cabe pensar que se hubiera podido hacer sin la participación de Miguel. La necesidad de la cooperación de éste -art. 14.3º CP 73, coincidente con el 28 b) CP vigente- es evidente".

¹¹⁷⁸ STS 264/2001, de 16 de febrero de 2001: "a) Que Juan era el asesor contable y fiscal de los acusados y empresas a que se refieren las actuaciones. b) Que en el ejercicio de estas funciones, para reducir las cantidades que debían abonar como pago de impuestos, les suministró facturas falsas que no respondían a operaciones mercantiles reales. c) Que dichas facturas y las correspondientes operaciones ficticias fueron registradas en los libros contables de las empresas propiedad de los restantes acusados con su anuencia, extendiendo él mismo la diligencia de cierre de cada ejercicio impositivo. d) Que las facturas falsas correspondían a empresas de la titularidad de Juan y de su esposa, que ninguna actividad comercial realizaban".

acuerdo a sus especiales conocimientos y capacidades como experto, y cuando contribuye, a la vez, con acciones intelectuales y materiales¹¹⁷⁹.

Finalmente, la *complicidad* en el delito fiscal tiene escasa presencia, por lo que podría ser aplicado al asesor en relación a la complicidad psíquica mediante asesoramiento técnico o reforzamiento de la voluntad delictiva debilitada en el autor¹¹⁸⁰. Sin embargo, la jurisprudencia no se ha decantado por la aplicación de esta figura en el delito fiscal.

b) *El asesor como autor mediato*

La segunda opción se basa en la posibilidad de aplicar la autoría mediata en el asesor, entendiendo que el sujeto pasivo haya actuado mediante error, y realice como instrumento, en manos del primero, la defraudación fiscal. Supuesto extraño en la práctica. No obstante, dada la consideración mayoritaria de que el delito fiscal es un delito especial propio, la vía de la autoría mediata sería rechazada por la inmensa parte

¹¹⁷⁹ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.91-92: "... el consejo, en la medida en que refuerce (por autoridad, prestigio, condición de especialista de quien lo presta) una determinada resolución de delinquir y de hacerlo de un modo determinado, sí puede ser constitutivo de cooperación (necesaria o simple: complicidad) en el delito; más aún si el asesor interviene en la ejecución del consejo." No es extraño que el asesor lleve a cabo conductas a las que hemos denominado intelectuales, y a la vez, también denominadas materiales. Vid. en este sentido, STS 182/2014 de 11 de marzo de 2014: "según establecen las SSTS de 26 de julio de 1999 y 30 de marzo de 2004, entre otras, "es cooperador necesario el asesor fiscal que planea y diseña la compleja operación al objeto de ocultar beneficios y que determinó la omisión del pago del IRPF, sin cuya intervención no se habría cometido el delito"; planeamiento y diseño manifestado al Tribunal por los peritos de la agencia tributaria ... Por tanto, partiendo de su condición de asesor fiscal de Ruperto, articulando las estructuras fiduciarias con la intención de ocultar la titularidad de las rentas y patrimonio de éste a la Hacienda Pública, permitiendo su opacidad y la canalización de las cuotas no satisfechas hacia activos 07/08/2019 financieros en el extranjero o su reinversión en bienes inmuebles, actuando en representación de las sociedades off shore y de las sociedades españolas con tal finalidad, ayudando a Ruperto a eludir las consecuencias legales de su ocultación, al no declarar su situación tributaria." SAP Pontevedra 29/2016, de 4 de febrero de 2016: "Supuestos de cooperación necesaria del asesor, dada la especialización de sus conocimientos y su probabilidad de realizar conductas que tengan una cierta relevancia en la consecución del tipo delictivo, son la STS 928/2006 de 5-10-2006... las SSTS 1231/1999 de 26.07.1999 y 264/2003 de 30.03.2004, que entre otras dicen que: " Es cooperador necesario el asesor fiscal que planea y diseña la compleja operación al objeto de ocultar beneficios y que determinó la omisión del pago del IRPF, sin cuya intervención no se habría cometido el delito.. En definitiva, no concurre la infracción de ley alegada. La cooperación prestada por el recurrente para la comisión de los delitos, no deja de ser necesaria por el hecho de que el Sr. Carlos podría haber encargado la declaración tributaria a otra persona, o de que la sociedad Canela y Mar SL podría haberse constituido unipersonalmente, porque la aportación del recurrente fue necesaria en el modus operandi o forma en que los hechos efectivamente se cometieron."

¹¹⁸⁰ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, PG, 2015, p.477. PÉREZ ALONSO, en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.735: "...podría castigarse por complicidad, por ejemplo, si la intervención sirve como aprobación o refuerzo de la idea criminal originaria."

de la doctrina y jurisprudencia¹¹⁸¹. A *sensu contrario*, de entender el delito fiscal como delito común sería factible aquella forma de autoría¹¹⁸².

c) El asesor como representante voluntario. (art. 31 CP)

En el caso de que el asesor fiscal actúe como representante del obligado, y bajo la consideración del delito fiscal como delito especial,¹¹⁸³ es factible recurrir al art. 31 CP¹¹⁸⁴.

Así, analizando la figura del asesor-representante, y en base al art. 31 CP,¹¹⁸⁵ se deberán de exigir los siguientes requisitos para activar dicha cláusula de transferencia de responsabilidad. Primero, debe existir un vínculo de representación entre asesor y asesorado. Esta relación podrá ser un nexo contractual entre ambos, lo cual permitirá con mayor facilidad la aplicación de este art. 31 CP,¹¹⁸⁶ al comprender

¹¹⁸¹ Por todos, SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.93 referido a supuestos de asesoría fiscal. ORTS BERENGUER/ GONZÁLEZ CUSSAC, *Compendio de Derecho Penal*, PG, 2017, p.316. Incluso, bajo la introducción en este delito de elementos de dominio, se opta por entender que la autoría mediata no sería factible, siendo la cláusula del art. 31 CP la vía para *castigar supuestos de verdadera instrumentalización*. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.92.

¹¹⁸² Por todos, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, pp.29, 33, 34 en el ámbito propio de asesoría fiscal. Entiende que el delito fiscal es un delito común y por tanto, no existiría obstáculo para admitir la "autoría mediata del asesor que, mediante consejos, da lugar a que el propio sujeto pasivo, inducido a error...realice como instrumento en manos del asesor (al que corresponde entonces el dominio del hecho, una defraudación..."

¹¹⁸³ Razonamiento entre las distintas opiniones sobre la naturaleza del delito fiscal y sus consecuencias sobre el asesor fiscal que actúa como representante, ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, 2009, p.56.

¹¹⁸⁴ En contra parece estar GÓMEZ MARTÍN, "La responsabilidad penal del asesor fiscal", *La Ley Penal*, 2010, pp.11, 13: "la aplicación del artículo 31 CP al asesor fiscal resulta problemática... (pues) la condición de obligado tributario es irrepresentable... al consistir en una conducta exclusivamente realizable de propia mano por el contribuyente." Sin embargo el autor, añade, que "la aplicación del art. 31 CP a un asesor fiscal carente de poderes de administración o representación de su cliente supondría un inadmisibles exponente de aplicación analógica del Derecho in malam partem."

¹¹⁸⁵ Artículo 31 redactado por el número diecinueve del artículo único de la L.O. 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. "El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre".

¹¹⁸⁶ Tal y como lo hace FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.193, quien continuando con su argumentación añade, que, en la encomienda de obligaciones tributarias al asesor, sin otorgar formalmente la representación, la autoría seguirá pesando exclusivamente en la persona del obligado tributario y el asesor podrá ser únicamente partícipe. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016,

en dicho negocio jurídico la extensión de los derechos y obligaciones asumidos por el asesor-representante¹¹⁸⁷. De cumplirse este requisito, el art. 31 CP, podría dar solución a una variada casuística, en la que respondería el asesor personalmente, pese a no concurrir en él la cualidad de obligado tributario¹¹⁸⁸. En segundo lugar es imprescindible que el obligado tributario, como sujeto cualificado, desconozca los hechos defraudatorios que lleva cabo el representante, en este caso el asesor. Y tercero. Que el asesor, por tanto, haya actuado con dolo y dominio del hecho,¹¹⁸⁹ incumpliendo por tanto el mandato recibido¹¹⁹⁰.

c) 1. La importancia del vínculo legal o contractual en los asesores

Decíamos anteriormente respecto de personas físicas, que en lo referente al delito fiscal y al art. 31 CP, los supuestos de representación voluntaria presentaban mayores problemas que la propia representación legal *-determinados menores de edad*

p.140: "...sin embargo, mayores dudas se plantean en el caso de la mera asunción fáctica del dominio sobre el cumplimiento del deber."

¹¹⁸⁷ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.140: "cuando el negocio de representación es un negocio jurídico formal no hay duda que se produce la transferencia de la cualidad de intraneus (representado) al extraneus-representante-.

¹¹⁸⁸ Siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.92, y a su consideración del delito fiscal como delito de naturaleza mixta, con componentes de dominio y de infracción del deber: "...así las cosas, la vía dogmática adecuada para castigar los supuestos de verdadera instrumentalización, en los que, por el motivo que sea, el asesor fiscal configura todo el acontecer típico defraudatorio, porque el obligado tributario confía ciegamente en él y lo deja todo en sus manos, debe de hallarse en la clausula de extensión de la autoría del art. 31. En definitiva... si el delito del art. 305 se configura como un delito mixto de infracción de deber y de dominio, no habría obstáculo para que en casos como el planteado quepa entender que el obligado tributario está transmitiendo el deber al asesor fiscal, con lo cual reúne ya todos los requisitos descritos en el tipo legal para ser un verdadero autor inmediato del hecho." De acuerdo al encaje del delito fiscal en la categoría de delitos especiales propios de naturaleza mixta, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.182-183.

¹¹⁸⁹ Cfr. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2016,P.566: "...Eso sí, nunca podrá existir, empero, coautoría entre ambos sujetos, habida cuenta de que si el intraneus (obligado tributario) interviene en el hecho típico (con pleno conocimiento de la defraudación) queda excluida ya toda posibilidad de trasladar al asesor fiscal el deber específico[...]; la condición de autoría permanecerá únicamente en el obligado tributario, y el asesor fiscal será solamente partícipe." CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.141: "Cuando el obligado tributario tiene el dominio del hecho, el asesor puede ser partícipe..."

¹¹⁹⁰ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.140.

*e incapacitados*¹¹⁹¹...-. El motivo, entendemos, es que el vínculo entre ambos sujetos es más preciso en la representación legal que en la representación voluntaria, pues en el primer caso, la Ley impone *blanco sobre negro* las obligaciones impuestas al representante¹¹⁹². Sin embargo, eso no sucede en todos los supuestos de representación voluntaria.

Una circunstancia que reforzaría esta idea, es que en el delito fiscal, no existiría inconveniente -y así lo interpreta la jurisprudencia-, en aplicar el art. 31 CP a representantes legales de personas físicas y a administradores de derecho de personas jurídicas. En estos casos, estos sujetos conocen -o al menos deben-, y asumen, que el incumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas físicas y jurídicas a las que representan, puede suponer responsabilidad penal para ellos mismos

En los casos de administradores de hecho de personas jurídicas, en el ámbito propio del delito fiscal, la jurisprudencia también admite, mayoritariamente, su punición en los casos en que aquel posea el dominio del hecho y lleve a cabo las modalidades típicas.

Sin embargo, los problemas se acrecientan en la actuación en nombre de otro¹¹⁹³ y en la representación voluntaria de personas físicas¹¹⁹⁴. En estos supuestos, tanto la jurisprudencia como la doctrina se muestran ciertamente vacilantes.

¹¹⁹¹ En terminología de la propia LGT, Vid. arts. Artículo 44 LGT, *Capacidad de obrar: Tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacidad afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate. Artículo 45 Representación legal: 1. Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.*

¹¹⁹² Así, por ejemplo, encontramos el art. 162 Código Civil: *"Los padres que ostenten la patria potestad tienen la representación legal de sus hijos menores no emancipados."* O en el ámbito de administrador de Derecho de personas jurídicas, artículo 233 Ley Sociedades de Capital: *Atribución del poder de representación. "1. En la sociedad de capital la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los administradores en la forma determinada por los estatutos, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente".* En el ámbito tributario se estará a lo tipificado en los arts. 44 y 45, y 181, f) LGT. Art. 181 Sujetos infractores, *1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes: f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.*

¹¹⁹³ Cfr. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PG, 2016,p.567, con cita a GOMEZ MARTÍN, en "Delitos especiales y moderna dogmática del Derecho penal económico: ¿un matrimonio bien avenido?", en SILVA, J.M., y MIRÓ, F., (Dir.), (2013): *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Madrid, p.432, refiere que *"en el caso de actuación en lugar de una persona física la viabilidad de la autoría del*

En relación al supuesto de representantes de personas físicas, habrá que atender al vínculo formal entre ambos sujetos, tal y como exige el art. 31 CP. Este determinará el alcance de la transferencia de responsabilidad. De ser un vínculo contractual entre representante -asesor-, y representado sus efectos pueden ser muy variados en el ámbito tributario. Así, no es lo mismo un contrato de prestación de servicios, mediante el cual, el representante, está autorizado únicamente para la presentación de autoliquidaciones tributarias, a la mera recepción de notificaciones, o a negociar ante la Administración con potestad de firmar actas de contenido tributario. En el extremo máximo de dicha representación estaría la asunción de obligaciones contractuales por el representante, donde encontraríamos aquellos casos de delegación completa de la responsabilidad tributaria.

Esta última circunstancia, es alegada en no pocos procedimientos, en los que obligados tributarios, acusados de delito fiscal, tratan de ampararse en el asesor en base a una supuesta delegación total que produzca la exención de responsabilidad penal de aquellos. Sin embargo, contrariamente a producir su absolución, y consiguiendo el efecto inverso al pretendido, la presencia de asesores en el delito fiscal, se ha entendido jurisprudencialmente como una presunción del dolo en los asesorados¹¹⁹⁵.

De acuerdo con lo anterior, la clave en estos casos sería poder distinguir dos supuestos. En este sentido, habría que poder diferenciar si estamos ante un caso de reparto de funciones entre asesor y asesorado mediante una participación punible por

extraneus que utiliza al obligado tributario como testaferro encuentra un obstáculo en la letra del citado precepto, que se refiere a una actuación "en nombre o en representación de otro", siendo así que el extraneus que se vale de un testaferro no actúa, en rigor, en nombre o en representación de este."

¹¹⁹⁴ Dependiendo que exista vínculo contractual o no, dado que en el primer caso no hay dudas de que se produce la transferencia de la cualidad de intraneus (representado) al extraneus-representante. Sin embargo mayores dudas presenta la mera asunción fáctica de dominio sobre el cumplimiento del deber. Todo lo dicho, en palabras de CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.140. Sin embargo, para BACIGALUPO ZAPATER, "Cuestiones de la autoría y la participación", *Diario La Ley*, nº 8715, 2016, p.8: "*La delegación puede alcanzar, y de hecho alcanza, a los supuestos en los que el asesor fiscal no sólo asesora sobre el derecho fiscal aplicable, sino también a los que el asesor fiscal actúa como representante voluntario del obligado fiscal en la presentación de declaraciones correspondientes... extensión de responsabilidad del obligado tributario al representante voluntario.... expresamente contemplada en el art. 31 CP."*

¹¹⁹⁵ Situación puesta de manifiesto por SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p.81 y FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018. p.279.

parte del primero, y en el que el segundo es autor¹¹⁹⁶. O cuándo estamos ante el supuesto en el que un asesor o experto, gracias a una representación formal y con dominio del hecho, lleve a cabo una defraudación fiscal penalmente típica de la que asesorado es desconocedor.

Es una circunstancia muy discutida por la doctrina que, por regla general, pueda existir una posible delegación completa del cumplimiento de los deberes fiscales del obligado tributario en sus asesores y, que aquella delegación exonere totalmente de responsabilidad al asesorado¹¹⁹⁷. Es cierto que esto sería una obligación excesivamente difícil de asumir por estos profesionales bajo el actual sistema de responsabilidad e infracciones tributarias así como por la vigente concepción del delito fiscal por parte de un sector de la jurisprudencia. Sin embargo, entendemos que puede haber algunos casos en los que una delegación completa de las obligaciones tributarias a un tercero que las asuma podría ser una solución adecuada. Así, se podría dar respuesta a determinados obligados tributarios con especiales características de patrimonio, complejidad de operaciones, etc. para que puedan "delegar" contractualmente sus obligaciones tributarias en un tercero, profesional, que las acepte. Mediante ese "poder",¹¹⁹⁸ la traslación de responsabilidad sería mucho más sencilla, al establecer en una posición de garante al asesor. Así, en estos supuestos, únicamente debería de probarse el aspecto subjetivo por parte del sujeto responsable, -representante si es una obligación asumida por él, o representado en caso contrario-.

¹¹⁹⁶ STS 374/2017 de 24 de mayo de 2017.

¹¹⁹⁷ A favor de esta posibilidad se muestra BACIGALUPO ZAPATER, "Cuestiones de la autoría y la participación", *Diario La Ley*, nº 8715, 2016, p.7, para quien: "en tanto el cumplimiento del deber fiscal no requiere una acción de propia mano, el deber fiscal puede ser cumplido a través de otro. Cuando se opta por esta forma de cumplimiento el obligado fiscal originario de cumplimiento al deber y, por tanto, no obra antijurídicamente si ha delegado el cumplimiento en una persona capacitada para ello" dado que "en el Derecho español la delegación es totalmente legal". Para BERTRAN GIRÓN, "Autoría y participación en el delito fiscal", *RCon*, 2017, p.11: "La participación del asesor fiscal no excluye "per se" las responsabilidades penales del obligado tributario, que será quien deba asegurarse del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Precisamente por ello, no es posible la "delegación" de las responsabilidades del obligado tributario con relación al cumplimiento de sus obligaciones fiscales en sus asesores...". GOMEZ MARTÍN, "La responsabilidad penal del asesor fiscal", *La Ley Penal*, 2010, p.13. A juicio de este autor, "la condición de obligado tributario del delito fiscal es irrepresentable...", por lo que "la aplicación del art. 31.1 CP a un asesor fiscal carente de poderes de administración o representación de su cliente supondría una inadmisibles exponente de aplicación analógica del Derecho Penal in malam partem."

¹¹⁹⁸ Cfr. GOMEZ MARTÍN, "La responsabilidad penal del asesor fiscal", *La Ley Penal*, 2010, p.13, para quien, a pesar de entender que la condición de obligado tributario del delito fiscal es irrepresentable, reconoce que "la aplicación de art. 31.1 CP a un asesor fiscal carente de poderes de administración o representación de su cliente supondría un inadmisibles exponente de aplicación analógica del Derecho in malam partem."

En este sentido, la delegación a la que aludimos tendría un límite. Quedarían fuera, aquellas hipótesis en las que el asesor no tiene el dominio del hecho, es decir, no ha aceptado la delegación para esa circunstancia concreta y, por tanto, su representación es insuficiente. En este caso, este, el asesor, únicamente podrá ser partícipe del delito que cometa el asesorado como autor idóneo, con las limitaciones que el principio de accesoria limitada de la participación determina, y con la atenuación potestativa que habilita el art. 65.3 CP.

2.2. Necesidad de una regulación específica relativa al asesoramiento fiscal que facilite la distinción entre conductas neutrales y participación punible

Entendemos, junto con la mayor parte de la doctrina, que es imprescindible una regulación legal del asesoramiento fiscal, cuyos límites en lo referente al asesoramiento fiscal, queden debidamente definidos. Mediante esa regulación se podría saber cuándo se produce una extralimitación de las funciones del asesor mediante una contribución punible. Así se evitaría tener que acudir a conceptos subjetivos que conllevan un grado de inseguridad mayor.

Igualmente, creemos que considerar al asesor como *sujeto obligado* en aquella normativa, permitirá vislumbrar con mayor claridad, y desde un enfoque puramente normativo, si en una operativa concreta, el asesor se ha extralimitado en sus funciones de asesoramiento o consejo mediante una participación punible.

No obstante, no somos desconocedores de que la práctica diaria de estos profesionales requiere tener cierta libertad en su actividad, lo que se vería limitado ante la obligación de comunicar ciertas circunstancias a un organismo supervisor. Pero entendemos, que al menos, únicamente ante las conductas más graves de evasión fiscal punible, debieran de regularse los límites del asesoramiento. Esto es algo, que además, aportaría a estos profesionales la garantía de saber, hasta dónde pueden llegar en dicha actividad, y hasta dónde no.

Pensemos, que en la actualidad, y ante la carencia de regulación específica, para determinar si la conducta del asesor relativa a consultas, planificaciones, o consejos, es punible o no, hay que acudir a diversos parámetros¹¹⁹⁹. Estos aportan menor seguridad jurídica a los asesores que si estuvieran correctamente regulados y fueran de conocimiento público. Lo que además, les exoneraría de responsabilidad al obligarles a comunicar ciertas situaciones a la Autoridad supervisora.

Otra cosa, es que actualmente, al no constituir obligaciones legales, dichos límites se puedan sobrepasar por parte del asesor pensando que su actuación no podrá ser objeto de prueba.

2.3. Dificultades de la incriminación de los asesores

Existen dos circunstancias en la práctica que dificultarán la punición de las conductas de los asesores.

En primer lugar, existe un problema de prueba¹²⁰⁰. Salvo casos en los que pueda existir una constancia de la concreta participación de los asesores mediante conductas que denominábamos "materiales" (*creación de sociedades*,¹²⁰¹ *administrar las mismas, facilitación de facturas falsas, transferir movimientos de dinero, etc.*), será difícil probar la participación "intelectual" del asesoramiento -elaborar un plan delictivo o informar de cómo llevar a cabo una evasión fiscal-. Y ello porque este tipo de auxilio delictivo puede ir enmascarado de una *mera función gestora* o *recomendación letrada* habitual en personas físicas o jurídicas con múltiples obligaciones tributarias.

Y en segundo punto, no somos desconocedores que, en algunos casos, se pueden producir acuerdos o pactos por parte de estos asesores con las acusaciones para

¹¹⁹⁹ Aportados en su mayoría por la doctrina y la jurisprudencia penal.

¹²⁰⁰ Así, también MARTÍN DÉGANO, "La responsabilidad del asesor fiscal derivada", *CaT*, 2001, p.3.

¹²⁰¹ Ejemplo de ello es la SAN Penal 32/2016, de 15 de noviembre de 2016.

facilitar información que, al menos, pueda mejorar su posición en el proceso, circunstancia prevista en el segundo párrafo del 305.6 CP.¹²⁰²

Ambas particularidades pueden llevar, a que en algunos procedimientos, incluso, no se produzca acusación formal contra esos profesionales¹²⁰³.

2.4. Tipo de asesoramiento

a) Tareas ordinarias de gestión

En el ámbito de la asesoría fiscal se engloban un conjunto de servicios muy diversos, que pueden abarcar distintas actividades relacionadas con las obligaciones tributarias. Algunas de estas pueden referirse a tareas ordinarias de gestión de obligaciones, entre las que podemos encontrar desde la presentación de declaraciones o autoliquidaciones, la llevanza de contabilidad, o su mera comprobación. Normalmente las conductas aquí englobadas no suponen responsabilidad penal en los asesores, salvo algunos casos de participación punible mediante contribuciones materiales al delito¹²⁰⁴.

¹²⁰² Art. 305.6 CP: "Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito."

¹²⁰³ En algunas sentencias condenatorias contra el obligado tributario se reconoce la incomprensible circunstancia de no existir acusación contra los asesores. STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017.

¹²⁰⁴ Nos referimos a supuestos en los que el asesor, más que actuar profesionalmente como tal, lleva a cabo una actuación como miembro de la trama delictiva como autor o partícipe, siendo su condición profesional accesoria a su actuación (*administrador de sociedades, facilitador de facturas falsas, etc.*).

b) Representación

Un paso más allá en la asunción de responsabilidades sería la representación contractual de los obligados tributarios en un asesor fiscal. Esta representación, mediante oportuno poder, puede tener por objeto llevar a cabo distintos trámites ante la Administración¹²⁰⁵. Dado que la representación en el ámbito tributario puede suponer ceder responsabilidad del representado en el representante, debido al riesgo que comporta¹²⁰⁶, es algo asumido por aquellos profesionales con carácter restrictivo y limitado a determinadas actuaciones.

c) Consultoría o planificación fiscal

El diseño, planificación, o consultoría fiscal, es la actividad que, en la práctica, mayores riesgos comporta para el asesor en lo que al delito fiscal se refiere. Se basa en aportar soluciones técnicas a las consultas realizadas por los asesorados con el objetivo de conseguir un ahorro fiscal. Esta actividad se despliega fundamentalmente en el ámbito del IS, ISD, IVA, o IRPF entre otros, y versa sobre distintos aspectos que podríamos denominar accidentales y sustanciales.

En cuanto a las consultas sobre elementos accidentales, (*por ejemplo, plazos tributarios, etc.*), entendemos que son supuestos atípicos penalmente para el asesor, por cuanto no reúnen los caracteres defraudatorios que el tipo penal exige.

Sin embargo, el asesoramiento sobre cuestiones sustanciales sí puede entrar dentro de la esfera del Derecho Penal, por cuanto puede alejarse de una mera

¹²⁰⁵ Esta representación puede servir poder asumir responsabilidades tan diversas por el asesor, las cuales pueden ir desde recibir notificaciones tributarias del obligado con los efectos que eso conlleva hasta preguntar a alvaró

¹²⁰⁶ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.217: "Si un asesor fiscal asume el cumplimiento de las obligaciones fiscales de otro e incumple el mandato recibido, podrá ser directamente imputado por un delito de defraudación tributaria en esta modalidad." Condena a administrador de derecho, persona jurídica, y a asesor fiscal interno que actuó como representante de la sociedad. Sentencia de Jdo. de lo Penal Las Palmas de Gran Canaria núm. 1, nº 99/2018, de 2 de marzo de 2018: "...Sr. José Ángel asesor fiscal de las entidades Amadores Dunas S. A. y Promotafe S. L. durante veinticinco años, responsable de la memoria justificativa de la fusión, representante del obligado tributario en el transcurso de las actuaciones inspectoras de investigación y comprobación así como de la presentación del impuesto sobre sociedades."

descripción para adentrarse en *aconsejar o informar* al obligado cómo llevar a cabo una evasión tributaria.

2.5. Punibilidad de los tipos de asesoramiento: búsqueda desde el tipo objetivo o desde el tipo subjetivo

a) Conductas neutrales

En el ámbito del asesoramiento fiscal encontramos conductas por parte del asesor que no comportan responsabilidad criminal¹²⁰⁷ aunque pueden ser el inicio de una posterior participación delictiva. Son las denominadas conductas neutrales.

Al objeto de determinar cuándo nos encontramos ante una participación punible del asesor fiscal, y cuándo ante una conducta neutral, la doctrina ha realizado constantes esfuerzos para su diferenciación. El núcleo de la discusión se centra en dónde situar aquella distinción, si en el *tipo objetivo*, o en el *tipo subjetivo*.

Así, la doctrina partidaria de realizar la búsqueda desde el *tipo objetivo*,¹²⁰⁸ se centra en el ámbito de la tipicidad, por cuanto la infracción del riesgo permitido ha de basarse en criterios puramente normativos¹²⁰⁹.

Mediante este parámetro, se permite definir cuándo la intervención del partícipe ha puesto en peligro al bien jurídico acudiendo a la regulación específica en relación a dicha profesión o actividad, y al riesgo permitido en la misma. Desde ahí,

¹²⁰⁷ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.83.

¹²⁰⁸ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.90 y ss., MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.85 y ss. BLANCO CORDERO, *Límites a la participación delictiva*, 2001, pp.28,157, 188. FEIJÓO SÁNCHEZ, *Límites de participación criminal*, 2018.

¹²⁰⁹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, pp.85 y ss. ROBLES PLANAS, R. (2008): "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, Nº 7015, Sección Doctrina, 18 de Septiembre de 2008, p.3: "Lo relevante para admitir la participación en el delito es la propia configuración objetiva de la conducta en el contexto en el que se verifica. A tal efecto, entra en escena el instrumento dogmático de la «teoría de la imputación objetiva» con el fin de deslindar aquellas conductas que crean un riesgo desaprobado de intervención en el delito de aquellas otras que se mueven en el ámbito del riesgo permitido (neutralidad). Este es el punto de vista que, como se ha indicado, me parece correcto".

sería sencillo poder determinar si la actuación del asesor ha tenido lugar de conformidad con la *lex artis* y los *estándares profesionales*¹²¹⁰, *protocolos, las regulaciones sectoriales, y referentes reconocidos de la comunidad profesional en cuestión*¹²¹¹, o, por el contrario, si se ha producido la vulneración del riesgo normativamente autorizado.

En estos casos, el quebranto de la norma será presupuesto necesario, pero no suficiente, para imputar el resultado típico al partícipe. Así, argumenta la doctrina, la vulneración es presupuesto indispensable, dado que toda actuación que se desarrolle bajo el ámbito autorizado de la misma, pese a producir el resultado típico, no podrá ser imputado al sujeto que llevó a cabo la cooperación. En esos casos se crea *un riesgo permitido y no prohibido*¹²¹². Por tanto, además de actuar fuera del ámbito consentido por la norma se deberá de probar que la infracción de la misma esté relacionada con el riesgo de comisión del delito¹²¹³.

Fuera de la situación ideal a la que hacemos referencia, en el asesoramiento fiscal no existe una regulación específica que permita observar el margen normativo concreto en el que el asesor puede actuar sin vulnerar el estándar profesional¹²¹⁴. Es en estos sectores, carentes de regulación, en los que habría que aportar otros criterios que permitan determinar si se ha superado el riesgo permitido¹²¹⁵.

¹²¹⁰ Lo que puede comprobarse en aquellas profesiones a los que se les impone por parte del Ordenamiento una serie de deberes especiales, por ejemplo en materia de blanqueo de capitales, *Vid.* en este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, pp.87 y ss. Sin embargo, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.202-203, GOMEZ MARTÍN, "La responsabilidad penal del asesor fiscal", *La Ley Penal*, 2010, p.3. PÉREZ MANZANO, "Neutralidad delictiva y blanqueo de capitales", *La Ley Penal*, 2008, p.3: "Cuando el legislador ha regulado un sector de actividad concreto, el criterio determinante de la relevancia penal de la conducta que pertenece a la clase de actividad regulada será la desviación del estándar de conducta profesionalmente adecuado."

¹²¹¹ *Cfr.* ROBLES PLANAS, R. (2008): "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, Nº 7015, Sección Doctrina, 18 de Septiembre de 2008, p.9.

¹²¹² *Cfr.* BLANCO CORDERO, *Límites a la participación delictiva*, 2001, p.158.

¹²¹³ *Cfr.* BLANCO CORDERO, *Límites a la participación delictiva*, 2001, p.159.

¹²¹⁴ *Cfr.* ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, 2009, p.53. A dicha carencia de regulación, el autor añade que la profesión de asesor fiscal puede ejercerse de formas muy diversas existiendo una amplia casuística en esta materia.

¹²¹⁵ *Cfr.* BLANCO CORDERO, *Límites a la participación delictiva*, 2001, pp.159 y ss., 189. El autor aporta los criterios del hombre medio y a los conocimientos especiales del interviniente u otros criterios adicionales de solución como la proximidad al hecho antijurídico de su autor, la comunicación de informaciones verdaderas o el carácter manipulativo o clandestino de la contribución.

Por tanto, para determinar en estos casos la punibilidad de la conducta habrá que concluir cuándo el asesor realiza una tarea de *acoplamiento o adaptación*¹²¹⁶ al hecho que va a ser cometido, perfilando su contribución personal, y encajándola en el proyecto delictivo del asesorado¹²¹⁷.

La doctrina ha apuntado distintos criterios que permitan detectar cuándo se produce esa adaptación al hecho concreto. Así, cuanto más *cercano y objetivado*¹²¹⁸ esté el hecho cometido por el autor respecto al acto de asesoramiento, más sencillo será interpretar que existe una adaptación potencialmente punible. Sin embargo, cuanto más *cotidiana u ubicua* sea la actividad de favorecimiento, más difícil será afirmar que estamos ante una participación punible¹²¹⁹.

Ante las dificultades evidentes que presenta la situación anterior, quizás, una regulación de la profesión de asesor fiscal más allá de su mera definición podría facilitar la distinción entre participación punible y participación neutral. Mediante aquella normativización se otorgaría al asesor la posición de "sujeto obligado"¹²²⁰ en relación a la evasión fiscal. Así, se delimitaría con mayor facilidad la línea divisoria entre el asesoramiento permitido, y el no permitido o incluso punible¹²²¹, mediante un

¹²¹⁶ ROBLES PLANAS, R. (2008): "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, Nº 7015, Sección Doctrina, 18 de Septiembre de 2008, p.3, 9.

¹²¹⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.88.

¹²¹⁸ FEIJÓO SÁNCHEZ, *Límites de participación criminal*, 2018: "En mi opinión, cuanto más objetivada y cercana esté la realización del tipo, más difícil le será al que la favorece distanciarse jurídico-penalmente de la ejecución del hecho típico principal. La preexistencia de la infracción de una norma penal hace variar el sentido o significado normativo de las conductas que pueden favorecer las consecuencias de esa infracción". MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.88 con cita a la doctrina que ocupa dicha posición. ROBLES PLANAS, R. (2008): "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, Nº 7015, Sección Doctrina, 18 de Septiembre de 2008, p.4: "Estas actividades caracterizadas por la prestación de utilidad al autor del delito mediante procedimientos disponibles de modo general para cualquiera, bienes ubicuos, servicios estándar, medios socialmente adecuados o reconocidos por el Ordenamiento jurídico no poseen objetivamente ni la relevancia ni la especificidad necesarias para convertir el hecho antijurídico del autor en hecho propio de quien las realiza. La aplicación delictiva de la prestación es, pues, exclusiva autorresponsabilidad del autor".

¹²¹⁹ Criterios en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.88. Para el autor no serían conductas neutras la explicación por parte del asesor al cliente el modus operandi específico de llevar a cabo la defraudación para no ser descubierto (p.91). También MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2016, pp.631 y ss.

¹²²⁰ Similar a lo que ocurre en materia de prevención del blanqueo de capitales.

¹²²¹ En relación a lo que ocurre en el marco de *deberes específicos de ciertos profesionales en relación con el blanqueo de capitales*, Vid. ROBLES PLANAS, R. (2008): "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, Nº 7015, Sección Doctrina, 18 de Septiembre de 2008, p.12: "En efecto, en materia de blanqueo de

enfoque normativo que permita comprobar cuándo se infringen deberes especiales y se realiza un riesgo de continuación delictiva¹²²².

SILVA SÁNCHEZ¹²²³ realiza un estudio pormenorizado de las diferentes conductas neutrales en este ámbito. Para el autor, estas irían desde la *mera información sobre el Derecho* -es decir, como descripción de lo prohibido y no prohibido y sus consecuencias-, *la información fáctica sobre la persecución de comportamientos ilícitos y la aplicación del Derecho a aquellos*, o, *la información fáctica sobre las diversas alternativas de actuación de hecho*.

Respecto de los dos primeros supuestos, para el autor no constituyen participación punible, *aunque el asesor sepa de modo seguro que el asesoramiento que presta va a determinar la comisión de delitos por el asesorado*. Así, en este sentido, facilitar conocimientos propios de la profesión de asesor, sin ninguna otra intención, constituiría una conducta lícita, atípica, *a pesar de que de forma espuria puedan contribuir a la realización de un delito fiscal*¹²²⁴.

Y continuando con la exposición de SILVA SÁNCHEZ, lo mismo sucede con *la información fáctica sobre las diversas alternativas de actuación de hecho*, siempre que la misma se mantenga en lo que el autor denomina el marco de lo *descriptivo neutral*.

capitales el legislador español ha concretado una regulación específica de los deberes que afectan a diversos sujetos implicados en las actividades económicas...Al determinar la normativa específica espacios de prohibición (administrativa) de ciertas conductas, también conforma espacios de riesgo permitido en la medida en que todas aquellas situaciones administrativamente permitidas no pueden generar responsabilidad penal".

¹²²² Así, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.87: "Ese especial riesgo de continuación delictiva existe, ante todo, cuando se infringen deberes especiales que el Ordenamiento jurídico impone precisamente para evitar que una determinada clase de aportaciones sea tomada por otro para cometer un delito...Esto es lo que sucede en materia de prevención del blanqueo de capitales con todos aquellos profesionales... a quienes incumben determinadas obligaciones de colaboración y control... No cabrá halar, pues, de conductas neutrales en tales casos."

¹²²³ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.90 y ss. En el mismo sentido, ROBLES PLANAS, R. (2008): "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, Nº 7015, Sección Doctrina, 18 de Septiembre de 2008, p.6.

¹²²⁴ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.82 con cita a PONT I CLEMENTE, J.F. (2003): "Responsabilidad penal del asesor fiscal", *Revista Técnica Tributaria*, núm.63, pp.71 y ss. ROBLES PLANAS, R. (2008): "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, Nº 7015, Sección Doctrina, 18 de Septiembre de 2008, p.7.

De otro lado, encontramos un sector doctrinal¹²²⁵, iniciado por ROXIN¹²²⁶, para quien la relevancia de la conducta punible del partícipe, en este caso del asesor, debe de determinarse en el plano subjetivo. Mediante esta construcción, y principalmente en actividades no reguladas, ante la imposibilidad de enjuiciar si una conducta se mantiene dentro del riesgo permitido, lo determinante es el conocimiento exigible al asesor. Es decir, mientras el sujeto no conozca o pueda conocer la inclinación del autor a la comisión del delito, estaría amparado por el principio de confianza que excluiría la punibilidad de su cooperación¹²²⁷. Sin embargo, *cuando es evidente que alguien va a defraudar esa confianza puede existir una participación dolosa en el hecho doloso ajeno*¹²²⁸.

Respecto al grado de conocimiento exigible al partícipe para considerar su conducta punible, las posturas subjetivistas más extremas entienden necesario el dolo directo y no dolo eventual, en el sentido de que el asesor deba de considerar que es seguro que con su contribución colabora a la consumación del delito por parte del obligado¹²²⁹. Así, en los casos del dolo eventual no habría participación punible en base al principio de confianza¹²³⁰.

¹²²⁵ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2015, pp.469, 470: "Si realizan de forma dolosa, es decir, sabiendo el uso delictivo que va a hacer de esa ayuda la persona favorecida y, al menos, asumiendo dicho uso, pueden constituir complicidad o cooperación necesaria, punibles, por tanto, como formas de participación al delito... En todos estos casos la punibilidad de estas conductas requiere demostrar dolo, es decir, el conocimiento de que se presta ayuda al autor principal de un hecho delictivo".

¹²²⁶ Así lo refiere en cuanto a su origen FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.200, o SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.87

¹²²⁷ Cfr. CEREZO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, II, 2001, pp.171 y ss.

¹²²⁸ Cfr. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PG*, 2000, pp.324-325.

¹²²⁹ En palabras de FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.200, a la hora de analizar este sector doctrinal encabezado por ROXIN.

¹²³⁰ A juicio de ROXIN según cita SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.87. "Principio de confianza" que tiene origen en la jurisprudencia alemana relacionada con el tráfico rodado y a intervenciones quirúrgicas en equipo. Vid. en este sentido, CEREZO MIR, *Curso de Derecho Penal Español*, II, 2001, p.171 y ss., o BLANCO CORDERO, *Límites a la participación delictiva*, 2001, p.73, con cita a autores como ROXIN.

Fuera de esta posición, que exige la presencia de dolo directo, la alusión al principio de confianza hará que *todo el mundo puede confiar en que el otro no cometerá hechos dolosos en tanto no exista una reconocible inclinación al hecho*¹²³¹.

b) Consejo

Acudiendo al término "consejo", encontramos que este significa: *opinión que se expresa para orientar una actuación de una determinada manera*¹²³².

Así, para SILVA SÁNCHEZ, en este sentido, mención especial requiere el consejo de actuar en un sentido delictivo determinado, por estimar que dicha actuación *resulta recomendable en términos de coste beneficio*. Para el autor, si este consejo lleva a una determinada resolución de delinquir y de hacerlo de un modo determinado, puede ser constitutivo de cooperación necesaria o simple complicidad en el delito, en la medida que refuerce la resolución de delinquir y cómo hacerlo¹²³³.

Es por tanto la *especificidad* de la aportación lo que caracteriza al consejo y lo distingue del mero suministro de información técnica o profesional. Así, esta última se basa en una participación no punible realizada mediante una descripción abstracta y *neutral*,¹²³⁴ llevada a cabo *con la distancia profesional respecto al hecho delictivo que vaya a realizarse*¹²³⁵.

¹²³¹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.201 con cita Cfr. ROXIN, y LUZÓN PEÑA En contra de la distinción que realiza ROXIN de ambos tipos de dolo, Vid. FEIJÓO SÁNCHEZ, *Límites de participación criminal*, 2018: "En este apartado de la teoría jurídica del delito ROXIN incurre en un puro desvalor de la intención. Si el dolo eventual es dolo no se entiende cuáles son las razones para establecer diferencias normativas entre diversos tipos de dolo. El conocimiento seguro o la intención no suplen los requisitos objetivos que hacen que una conducta adquiera un preponderante significado delictivo."

¹²³² Diccionari RAE, 2020.

¹²³³ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.91-92.

¹²³⁴ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.90 y ss.

¹²³⁵ Cfr. ROBLES PLANAS, R. (2008): "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, Nº 7015, Sección Doctrina, 18 de Septiembre de 2008, p.4: "Estas actividades caracterizadas por la prestación de utilidad al autor del delito mediante procedimientos disponibles de modo general para cualquiera, bienes ubicuos, servicios estándar, medios socialmente adecuados o reconocidos por el Ordenamiento jurídico no poseen objetivamente ni la relevancia ni la especificidad necesarias para convertir el hecho antijurídico del autor en hecho propio de quien las realiza."

Sin embargo, el consejo se basa en *indicaciones concretas, sugerencias o recomendaciones de actuación*, que puede suponer una contribución al delito siempre que las aportaciones técnicas del asesor sean adaptadas a un proyecto delictivo y no a los fines propios del asesoramiento¹²³⁶.

Así, la jurisprudencia, en alguna sentencia relevante, ha tenido ocasión de distinguir los actos neurales de la participación delictiva. Así, se utilizan argumentos objetivos y subjetivos, a la vez que se precisa que llevar a cabo actos ejecutivos supone que la aportación sea una participación punible. Ejemplo de ello es la STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012:

"Recordamos allí criterios para poder calificar un acto neutral como participación delictiva: se atribuye relevancia penal, que justifica la punibilidad de la cooperación, a toda realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional del cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo, etc. De acuerdo con esta doctrina la conducta del letrado Sr. Benedicto Héctor no puede ser calificada de acto neutral, al no limitarse a una labor de asesoramiento profesional. La especial estructura de las sociedades constituidas en Delaware y la opacidad de las transmisiones respecto a la Hacienda Pública y terceros, su directa participación en la constitución de las sociedades de responsabilidad limitada en España, gestionando y administrando sus cuentas con las que adquirían los inmuebles, hacia esta especialmente idónea para el blanqueo de dinero de origen ilícito y la comisión de los delitos investigados -blanqueo de capitales y contra la Hacienda Pública-. Existencia de riesgo de su utilización delictiva que debió extremar las cautelas para prevenir esa posible ilícita utilización. [...] En el caso presente se tipifican los actos de "conversión" y "transmisión" de bienes, a sabiendas de su ilícito origen: la transmisión y conversión en otros bienes, son acciones, naturalmente, o por ellas mismas, aptas para dificultar el conocimiento del origen último de los bienes. Quien ejercita estos actos típicos, conociendo su significación y a sabiendas del origen ilícito de los bienes, comete el delito por más que puedan tener otra finalidad que se pretenda situar como móvil exclusivo".

La resolución citada, para argumentar la punibilidad de la participación, utiliza a la misma vez criterios que la doctrina denomina objetivos y subjetivos. Así lo hace cuando refiere que la conducta del partícipe será punible cuando se *adapte al plan*

¹²³⁶ Cfr. ROBLES PLANAS, R. (2008): "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, Nº 7015, 2008, p.7, 9. Principalmente cuando el asesoramiento se proyecte sobre situaciones anormales, al margen de la actividad usual de la profesión, esto es, situaciones no contempladas por la *lex artis*, los protocolos, las regulaciones sectoriales, los estándares técnicos, los procedimientos formalizados, los referentes reconocidos de la comunidad profesional en cuestión, etc. En cambio, si el consejo va dirigido a la actuación para lograr unos determinados fines cuya consecución es lo que caracteriza a la actividad de asesoramiento en cuestión y constituye su razón de ser, no existirá complicidad aún cuando se conociera que el asesorado podría cometer un delito posteriormente adoptando el consejo técnico.

delictivo del autor, o cuando se superan los límites del *papel social profesional* del cooperante. Desde el ámbito subjetivo, la resolución cita el caso de que el autor *exteriorice un fin delictivo manifiesto*, o que *revele una relación de sentido delictivo*.

No obstante, al realizarse actuaciones materiales de participación por parte del asesor *-constitución e sociedades, administración de cuentas bancarias con las que se adquirirían inmuebles...-*, hace que la participación del mismo sea punible sin necesidad de acudir a los criterios anteriores.

3. TESTAFERROS

3.1. Testaferros. Dominio del hecho y dolo exigible

Es relativamente habitual en algunas modalidades del delito fiscal, situar a personas interpuestas que faciliten la comisión de los hechos, e impidan la identificación de los verdaderos autores. Esta circunstancia, se produce principalmente en el ámbito de sociedades,¹²³⁷ en los que además de la creación de *complejas estructuras* mercantiles, se suele sumar la presencia de *hombres de paja* al frente de las mismas, mediante los cuales se facilitará la impunidad de los beneficiarios reales de la evasión fiscal¹²³⁸.

¹²³⁷ Aunque con mayor dificultad pueden aparecer testaferros en el ámbito de las personas físicas, cuya posible punición puede realizarse al amparo del art. 31 CP aunque con problemas en relación a la clausula del art 31 CP Vid. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PG, 2016,p.567,con cita a GOMEZ MARTÍN, en "Delitos especiales y moderna dogmática del Derecho penal económico: ¿un matrimonio bien avenido?", en SILVA, J.M., y MIRÓ, F., (Dir.), (2013): *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Madrid, p.432, refiere que "*en el caso de actuación en lugar de una persona física la viabilidad de la autoría del extraneus que utiliza al obligado tributario como testaferro encuentra un obstáculo en la letra del citado precepto, que se refiere a una actuación "en nombre o en representación de otro", siendo así que el extraneus que se vale de un testaferro no actúa, en rigor, en nombre o en representación de este.*"

¹²³⁸ En las tramas de fraude carrusel es muy común la presencia testaferros.

Atendiendo a la definición de testafarro, encontramos que es una "*persona que presta su nombre en un contrato, pretensión o negocio que en realidad es de otra persona*"¹²³⁹.

En este sentido, la opción de colocar, de forma ficticia, a un determinado sujeto como obligado tributario, puede suponer distintos tipos de responsabilidad a título de autoría y participación, dependiendo de una serie de factores que pasamos a analizar.

En primer lugar descartamos el supuesto en el que el testafarro tiene conocimiento preciso de la situación, de su posición, y de sus obligaciones. Es decir, dejamos fuera del planteamiento aquellos casos en los que un sujeto actúa con el dolo exigible por el delito¹²⁴⁰. Y es que, de ser así, sería más bien un autor¹²⁴¹ -si ocupa la exigible por el delito¹²⁴². Y es que, de ser así, sería más bien un autor¹²⁴³ -si ocupa la posición del obligado tributario y tiene el dominio del hecho-, o, lo que es más común según la jurisprudencia dominante, un partícipe como cooperador necesario, -si contribuye de forma dolosa¹²⁴⁴ mediante la asunción de funciones de falso testafarro a la defraudación llevada a cabo por un autor-¹²⁴⁵. En este último supuesto, se

¹²³⁹ Diccionario RAE, 2020.

¹²⁴⁰ Lo que impide la aplicación del art. 31 CP, la cual queda limitada a supuestos en los que el dolo y dominio del hecho los mantiene el administrador de hecho.

¹²⁴¹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.215 entiende que el administrador de derecho, testafarro o no, que actúa con conocimiento y conciencia de la situación será *autor directo del hecho*, y el resto de intervinientes (incluyendo en su caso al administrador de hecho), serán *sólo partícipes*. En este sentido, también, SAP Navarra 152/2008, de 22 de octubre de 2008.

¹²⁴² Lo que impide la aplicación del art. 31 CP, la cual queda limitada a supuestos en los que el dolo y dominio del hecho los mantiene el administrador de hecho.

¹²⁴³ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, J.C. (2018): *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p. 215 entiende que el administrador de derecho, testafarro o no, que actúa con conocimiento y conciencia de la situación será *autor directo del hecho*, y el resto de intervinientes (incluyendo en su caso al administrador de hecho), serán *sólo partícipes*. En este sentido, también, SAP Navarra 152/2008, de 22 de octubre de 2008.

¹²⁴⁴ Al menos de forma dolosa eventual.

¹²⁴⁵ Que mantiene el dominio del hecho. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.162. "*Por definición, el administrador meramente formal, que no tiene dominio del hecho, y que es un puro hombre de paja o testafarro, no puede ser autor al faltarle el dominio típico, pero puede ser responsabilizado como cooperador necesario si concurre el dolo referido al elusión tributaria, aunque sea eventual*" STS 310/2018, de 26 de junio de 2018: "*Y contrataron a personas que manejaron las sociedades, emitiendo la falsa facturación, o aceptaron aparecer como testafarros o como transportistas y depositarios de los productos o facturaron por su cuenta en función de trucha y pantalla (Belén Carmela , Rosendo Benjamín, Enrique Dimas , Mauricio Higinio , Casiano Teodosio , Victorio Felipe y Urbano Justino). Todos ellos responderán en calidad de cooperadores necesarios del delito fiscal, en los términos del artículo 28.2-b Cp , que presupone, según el esquema de la accesividad limitada, la actuación típica del deudor tributario. Ellos cooperaron con los autores con conductas sin las que no se habría realizado el fraude fiscal; como enuncia el precepto, realizaron una aportación singular y esencial, de un bien escaso, las sociedades que simulaban el tráfico comercial en el que se generaba y repercutía el*

encontrarían los casos de ignorancia deliberada,¹²⁴⁶ en la que el falso testaferro decide voluntariamente "mirar hacia otro lado" con las consecuencias punitivas ya referidas anteriormente¹²⁴⁷.

impuesto, algo muy difícil de obtener para los autores, una contribución causalmente necesaria para obtener el resultado (simulación de un IVA soportado que compensara la deuda tributaria fruto de su actividad mercantil), que se convierte en condición de la comisión del delito. No solo realizaron aportaciones imprescindibles al fraude, además tenían dominio del hecho, todos y cada uno respecto a la conducta que se les atribuye, o consintieron en cedérselo a otro de manera consciente, para la emisión de una facturación sucesiva que justificaba un aprovisionamiento inexistente, con una carga de IVA que después procedieron los autores a descontarse de la cuota tributaria que debía DMJ." SAP Cádiz, 253/2019, de 30 de septiembre de 2019, cooperador necesario de quien alegaba ser testaferro pero cooperaba a la defraudación fiscal llevada a cabo por el autor. Sobre alegación de la condición de testaferro y desconocedor de los hechos con resultado desestimatorio, Vid. STS 423/2010, de 21 de abril de 2010: "Subraya el Tribunal Provincial que el mismo ha reconocido haber realizado los hechos descritos, "pero siguiendo las instrucciones de un italiano... que fue quien le ofreció la oportunidad de figurar de administrador único a cambio de cobrar un sueldo..... lo que aceptó al estar sin trabajo", es decir, el acusado ofrece una versión de los hechos según la cual era totalmente ajeno al entramado diseñado y puesto en práctica para obtener la indebida devolución del IVA, proclamando su absoluta ignorancia. Sin embargo, la Sala, que tiene en cuenta lo declarado por los testigos mencionados en el propio fundamento y la prueba pericial de un Inspector de Hacienda, llega a la conclusión que el error o ignorancia denunciada no es admisible, recogiendo indicios plurales y consistentes que convergen en una misma dirección, que comprenden tanto aspectos objetivos del desarrollo o inactividad de las empresas implicadas como igualmente los documentos aportados para obtener las devoluciones referidas, que desplazan "la versión del acusado de que actuaba sólo como instrumento desconociendo todo lo relativo a la empresa al declarar que se limitaba a firmar las facturas que le decían, solicitar el IVA, cobrarlo y devolverlo al italiano, lo que en absoluto queda acreditado al reconocer que ningún recibo tiene sobre la entrega... añadiendo incluso que la actuación del hoy recurrente en todo caso...se enmarcaría en un supuesto de cooperación necesaria y no de complicidad". SAP ALICANTE 307/2018, 15 de octubre de 2018: "En el caso concreto ahora analizado, las cavilaciones técnicas efectuadas por la sentencia a la hora de considerar coautor o cooperador necesario a alguno de los partícipes, optando por ésta última postura, en atención a que el administrador de derecho, pese a ser un "hombre de paja" o "testaferro", también efectuó actuaciones materiales encaminadas al fin defraudatorio, dejan ya traslucir le equivalencia de conductas y la importancia de la contribución tanto en el diseño inicial de todo el plan de defraudatorio como en su condición de principal beneficiario conocido del montante defraudado, con independencia de que no exista prueba suficiente para considerarlos directamente administradores de hecho de la mercantil formalmente defraudadora". SAP Pontevedra, 28/2018, de 29 de enero de 2018, Condena de administradores de hecho como autores y administradores de derecho, testaferros, como cooperadores necesarios: "En el presente caso han sido condenadas dos personas como autores (Fabio y Felipe) por su condición de administradores de hecho de GUG, y las otras dos (Ernesto y Eusebio) como cooperadores necesarios en su condición de administradores de derecho, estableciendo así la juzgadora que todos tuvieron de algún modo facultades o competencias para haber hecho el pago del impuesto o al menos para no haber frustrado el cumplimiento de esa obligación, de ese deber de contribuir, y actuaron (u omitieron actuar) en contra de ese deber."

¹²⁴⁶ Ignorancia deliberada punible mediante la figura del dolo eventual. Vid. Capítulo X, punto 4.

¹²⁴⁷ STS 876/2016, de 22 de junio de 2016. Dolo eventual e ignorancia deliberada: "Y en cuanto a Ruperto Iñigo señala que "Una cosa es pretender ahora no conocer cuál era el origen de esas sumas tan elevadas de dinero, manifestar que no sabía nada de esas operaciones ni de las declaraciones de impuestos, y otra muy distinta es colocarse voluntariamente en esa situación de desconocimiento con el único fin de pretender eludir las responsabilidades, las consecuencias de ese actuar antijurídico y de incumplimiento total de las normas que rigen en materia tributaria... tras años de figurar como administrador en las diferentes sociedades y participar en esas operaciones asistiendo, como representante legal de la entidad, a las reuniones, notarías y bancos... El que se coloca en esa situación de ignorancia de forma voluntaria... debe afrontar las consecuencias de su actuar delictivo". SAP Barcelona 521/2018, de 12 de octubre de 2018: "Por otra parte, aunque el recurrente pueda ser considerado un testaferro, lo cierto es que dicha condición, asumiendo el cargo de administrador de la sociedad Flamonet Construcciones SL, no le exime -necesariamente- de responder al amparo de lo dispuesto en el art. 31 del Código Penal por los hechos cometidos por la sociedad de la era administrador de derecho. En estas condiciones, existen razones suficientes para afirmar que el hoy recurrente tuvo que ser consciente de que con su actuación estaba facilitando la que quedara oculta la persona que efectivamente controlaba materialmente la gestión de la entidad Flamonet y que, de esta forma, se estaba cometiendo un hecho delictivo como el que ha sido

Una vez dicho lo anterior, nos centraremos en el resto de supuestos. En este sentido, podemos encontrar el caso de un testaferro, que interviene con desconocimiento de la situación, de los hechos, y de sus obligaciones. Piénsese por ejemplo, en un testaferro colocado como *administrador de derecho* de una persona jurídica. Este, como mera "*persona de paja*" carece de dolo y de conocimiento de las circunstancias referidas a la defraudación fiscal. Sin embargo, a aquel lo denominamos "de derecho" puesto que ocupará, sólo formalmente, la posición legal de responsabilidad. En este supuesto, es el *administrador de hecho*,¹²⁴⁸ quien, en relación con la defraudación, mantiene el dolo y dominio de la situación social¹²⁴⁹. No ocupará la posición formal, y actuará "a espaldas" del testaferro¹²⁵⁰.

La solución en este caso, entendemos que vendría condicionado por la existencia de un error (art. 14 CP) en el administrador de derecho. La consecuencia de ello, en la mayoría de los casos, sería la impunidad,¹²⁵¹ extensible también a los

objeto del presente enjuiciamiento, siendo de aplicación la doctrina jurisprudencial que subsume estos supuestos en el dolo eventual por haber incurrido en ignorancia deliberada (ver, a título de ejemplo, la STS nº 876/2016)." SAP Barcelona 704/2007, de 29 de octubre de 2007: "*La Juez de lo Penal considera que en los ejercicios de 1994 y 1995 el acusado Pedro no fue un mero testaferro u hombre de paja del verdadero administrador de hecho... ya que firmó cuanta documentación era necesaria para la actividad de facturación ordinaria de la sociedad (firma de cheques, contratos, transferencias) así como que firmó las diez declaraciones, entre trimestrales y anuales, de I.V.A. correspondiente a los ejercicios 1994 y 1995, lo cierto es que los firmó, siendo indiferente que lo hiciera por iniciativa propia o a ruego de Raúl, por lo que le es plenamente aplicable la Jurisprudencia expresada en el Fundamento de derecho Primero, contenida en la STS de 10 de noviembre de 2006,"cuando el autor de una conducta ciega voluntariamente 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, equivale a afirmar que conoce ese origen delictivo pues con su acto de cegar las fuentes de conocimiento se está representando la posibilidad de la ilegalidad de su actuación y decide seguir actuando, máxime en una actuación tan normativizada como la adquisición y venta de inmuebles".*

¹²⁴⁸ Sobre la dificultad de probar la condición de administrador de hecho, Vid. SAP Alicante 307/2018 de 15 de octubre de 2018: "*Lo que sucede es que, de forma intelectualmente honesta, expone que falta soporte objetivo para poder ir un paso más allá y concluir que Edmundo tenía la condición de verdadero administrador de hecho, verdadero controlador de la toma de decisiones en el seno de la mercantil Residencial Isla de Corfú SL, pues el diseño escalonado de diferentes sociedades pantalla o instrumentales impide tener por acreditada esa conexión formal. No conviene olvidar que el destino final de gran parte del dinero no ha podido ser localizado, lo que permite sostener la existencia de terceras personas no identificadas, y que otros intervinientes permanecen rebeldes. Pero nada de todo ello es óbice para considerar a Edmundo como cooperador necesario."*

¹²⁴⁹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.214. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.162: "*Por definición, el administrador meramente formal, que no tiene dominio del hecho, y que es un puro hombre de paja o testaferro, no puede ser autor al faltarle el dominio típico...*".

¹²⁵⁰ Cfr. ZUGALDIA ESPINAR, J.M. en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.764.

¹²⁵¹ Tanto error vencible e invencible de tipo como, como error vencible de prohibición, llevan a la exclusión de responsabilidad del sujeto en quien concurren (art. 14 CP). MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.291 entiende que el testaferro actuaría mediante error sobre el tipo.

partícipes¹²⁵². Por ello, la aplicación del art. 31 CP se presentaría como una de las pocas soluciones factibles en estos supuestos, pese a que no estaría exenta de ciertas fricciones dogmáticas,¹²⁵³ como veremos a continuación.

3.2. Posibilidad de error penal en el testafarro. Consecuencias respecto a todos los sujetos intervinientes¹²⁵⁴

El grado de conocimiento de la persona interpuesta, del testafarro, es el criterio que hace que surja una amplia casuística en relación la autoría y participación en estos supuestos.

El carácter potencialmente exoneratorio del error respecto a los autores,¹²⁵⁵ y en la mayoría de ocasiones, también para los partícipes, hace que el hecho de alegar la condición de testafarro "ignorante" sea algo alegado habitualmente en procedimientos por delito fiscal. No obstante, la jurisprudencia es reacia a cualquier admisión de error en el delito fiscal, siendo escasas las resoluciones judiciales que lo han admitido¹²⁵⁶.

¹²⁵² El error de tipo al estar ubicado en la tipicidad es extensible a los partícipes por inexistencia de hecho mientras que el error de prohibición, al afectar a la culpabilidad sólo surtirá efectos exculpatorios en quien concurra.

¹²⁵³ Cfr. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PG, 2016,p.567, refiere que "en el caso de actuación en lugar de una persona física la viabilidad de la autoría del extraneus que utiliza al obligado tributario como testafarro encuentra un obstáculo en la letra del citado precepto, que se refiere a una actuación "en nombre o en representación de otro", siendo así que el extraneus que se vale de un testafarro no actúa, en rigor, en nombre o en representación de este." Cita el autor a GOMEZ MARTÍN, en "Delitos especiales y moderna dogmática del Derecho penal económico: ¿un matrimonio bien avenido?", en SILVA, J.M., y MIRÓ, F., (Dir.), (2013): *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Madrid, p.432.

¹²⁵⁴ Vid. capítulo X sobre la figura del error penal en el delito fiscal.

¹²⁵⁵ STS 17/2005, de 3 de febrero de 2005: "No obstante la realidad de estos datos, la sentencia impugnada específica que Carlos Daniel, chofer del fallecido Mariano (artífice de todo el entramado delictivo)"se limitó a poner su nombre como administrador o autorizado en las distintas sociedades", y al examinar la actividad desarrollada por este personaje declaran los jueces de instancia que no se ha acreditado que realizara ninguna actividad concreta relativa a la emisión de facturas cuyas cuotas de IVA incorporadas al IVA soportado de las sociedades receptoras dieron lugar a devoluciones indebidas de Hacienda, ni tampoco consta su participación en operaciones como la compraventa en la que intervino Nuevo Limonar y la sociedad Maygra S.A., de forma que ante la endeblez de la prueba practicada, que tan solo revela una intervención limitada a determinados actos preparatorios, que no implican de forma clara y terminante que estuviera al tanto, ni que participase activamente en la defraudación tributaria objeto de enjuiciamiento, toda vez que al igual que los hermanos Sellam, fue utilizado como testafarro, no concurre una prueba plena de que actuara con conciencia y voluntad de coadyuvar a la ejecución de un hecho delictivo, faltando en consecuencia la prueba del elemento subjetivo o dolo en su presunta complicidad".

¹²⁵⁶ Denegando error y aceptando dolo en testafarro por medio de la teoría de la "ignorancia deliberada", Vid. SAP Navarra 152/2008, de 22 de octubre de 2008: "Llegados a este punto el acusado debió de preguntarse en su fuero

Los criterios referidos por la jurisprudencia para denegar la condición de testafarro, y por tanto, proceder a la condena en base a la existencia de dolo en dicho sujeto, son los vistos en capítulos anteriores, al analizar la inexistencia de error. Entre estos, podemos referir, el haber llevado los hechos en una duración dilatada en el tiempo, poseer estudios universitarios, ostentar cargos en otras sociedades, o tener una profesión en la que se presuponen conocimientos relacionados con la materia fiscal¹²⁵⁷.

Para apreciar la exoneración de responsabilidad, tanto al autor como a los partícipes, es imprescindible determinar qué clase de error es aplicable en el testafarro,¹²⁵⁸ así como su carácter vencible o invencible. Así, en el ámbito propio del delito fiscal la impunidad se producirá en el error de tipo invencible y vencible,¹²⁵⁹ y en el error de prohibición invencible¹²⁶⁰. Sin embargo, el error de prohibición vencible *se aplicará la pena inferior en uno o dos grados*, por lo que sería la única vía de incriminación a un sujeto en el que se apreciara error en este delito.

interno, si tenía obligación de presentar la declaración del IVA ante la Hacienda Pública en los trimestres correspondientes y dado que era un hombre de negocios puesto que dirigió aquellos hoteles algo debía de saber, no se trata de una persona ignorante. Desde el punto de vista de la teoría de la ignorancia deliberada como recoge la (S.T.S. de 10 de noviembre del año 2006 EDJ 2006/319096) cuando de forma deliberada se llega a tener conocimiento sobre aquello que deben de conocer se equivale a afirmar el origen delictivo de su conducta o sea en definitiva se representa la posibilidad de la ilegalidad de su actuación como lo evidencia el hecho de que únicamente presentara declaración del IVA en aquellos trimestres en que manifestó no tener actividad... Lo expuesto evidencia que no era un simple testafarro, que actuaba con conciencia y voluntad de presentar las declaraciones de el IVA ante la Hacienda Pública y la referencia que hace al testigo Sr. Andrés de que era el verdadero dueño, que actuaba como administrador era porque se lo había pedido un amigo suyo llamado Andrés y a cambio de esto le entregaba mil euros (1.000€) al mes, teniendo el condenado que ocuparse de recibir la correspondencia de la empresa en su domicilio y de llevar el concesionario de automóviles que poseía Andrés "

¹²⁵⁷ Nos remitimos al capítulo del error. SAP Zaragoza 369/2008, de 30 de mayo de 2008: *"Se dice por la parte apelante que el acusado es un señor jubilado de 74 años, pero se silencia sin embargo que es Licenciado en Derecho, Gestor Administrativo, por lo que debe presumírsele conocimientos fiscales, al menos superiores a la media, no pudiendo alegar una ignorancia absoluta de la trascendencia jurídica y del carácter delictivo de los hechos a los que se prestó como "hombre de paja", por cuanto si a cualquier ciudadano le extrañaría tal situación o al menos se informaría, el acusado con toda una vida llena de experiencia profesional que va más allá de los conocimientos generales de cualquier contribuyente, no puede escudarse en una supuesta falta de conocimiento o dolo, que en absoluto resulta creíble, careciendo, a juicio de esta Sala, tal alegación exculpatoria de certidumbre y credibilidad."*

¹²⁵⁸ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.291 entiende que el testafarro actuaría mediante error sobre el tipo.

¹²⁵⁹ En el caso de error invencible de tipo por exclusión de la responsabilidad criminal y en el supuesto de error de tipo vencible por inexistencia de delito fiscal imprudente. Vid. art. Art. 14.1 CP: *El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.*

¹²⁶⁰ Art. 14.3 CP: *"El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados."*

Así, y en virtud del principio de la *accesoriedad limitada de la participación*, de apreciarse error de tipo en el testafarro conllevaría la impunidad de ambos sujetos - autor cualificado y partícipe no cualificado-, dado que no sería un hecho típico. Sin embargo, un error de prohibición en el testafarro conllevaría, la posibilidad de punibilidad del extraneus a título de partícipe¹²⁶¹.

Como hemos referido más arriba, el testafarro que obra sin dolo, es decir, mediante error, puede llevar a la excusión de responsabilidad del administrador de hecho. Esta impunidad vendría derivada de la naturaleza del delito fiscal como delito especial de infracción del deber,¹²⁶² y del principio de accesoriedad limitada de la participación¹²⁶³. Por ello,¹²⁶⁴ esto es solucionado por la doctrina mediante varias vías posibles.

La primera posibilidad presentada por la doctrina supone castigar al extraneus como autor¹²⁶⁵. Esta opción puede suponer cierta incompatibilidad con la naturaleza del delito fiscal como delito de infracción del deber,¹²⁶⁶ por lo que habría que

¹²⁶¹ Ejemplo de dicha consecuencia es la STS 40/2020, de 6 de febrero de 2020: "En este sentido, según la doctrina de la *accesoriedad limitada*, el cómplice responde criminalmente aun cuando el autor quede exento de pena por una causa que excluya su culpabilidad".

¹²⁶² Naturaleza de infracción del deber que limita el círculo de sujetos activos a personas que poseen un deber institucional específico, en palabras de MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PG, 2016,p.566.

¹²⁶³ Lo que impediría castigar al extraneus como partícipe en base a un hecho que no es típico por inexistencia de dolo en el intraneus.

¹²⁶⁴ Un sector minoritario considera aplicable en estos casos, la autoría mediata. Vid. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, pp.139,142,143.

¹²⁶⁵ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.215, refiere: "La doctrina apunta la posibilidad de admitir la coexistencia de un administrador de derecho (testafarro) que no respondería penalmente por su situación de error, y un administrador de hecho, el administrador fáctico con dominio social encuadrable en los términos del art. 31 CP." CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.139, 142: "El extraneus puede ser considerado autor, en el caso en que no exista dolo en el sujeto cualificado y asuma el no cualificado el dominio del hecho, bien por virtud del instituto de la representación, bien en el caso de la instrumentalización del obligado tributario." Admite también la autoría mediata. Solución similar aportada por GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, I, 1985, p.34, en relación a la actuación en lugar de otro: "El representante sería penado, de existir una clausula de responsabilidad del que actúa en lugar de otro, como autor porque ha llevado a cabo actos materiales de autoría. El representado, por el contrario pese a tener la cualidad especial de la autoría del delito correspondiente, sería penado como cómplice porque únicamente ha practicado actos de complicidad, o como inductor si de inducción. El caso se reduce así a la aplicación de las reglas de autoría y participación en delitos especiales entre dos intranei. Pues... una clausula de responsabilidad penal del que actúa en lugar de otro tiene la virtualidad de efectuar el ingreso de estos sujetos en el círculo de autoría en determinados delitos, es decir, de otorgar a estas personas el estatus de intranei, con todas las consecuencias que de ahí se derivan".

¹²⁶⁶ De ahí que MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PG, 2016,p.566 aporte la teoría del delito fiscal como delito de naturaleza mixta, con componente de infracción de un deber y de componente de dominio.

incorporar elementos de dominio a la naturaleza de este delito, que permita castigar a quien tiene el dominio del hecho, y no tanto al que ocupa meramente la posición de obligado tributario. El art. 31 CP sería la vía escogida.

La segunda alternativa vendría a castigar al extraneus como partícipe, amparándose en el criterio de la accesoriedad mínima objetiva bajo los postulados de la concepción significativa de la acción¹²⁶⁷.

3.3. La posibilidad de aplicación del art. 31 CP como vía de incriminación de los verdaderos autores ante el escaso respaldo de la autoría mediata

A la vista de las consecuencias que tendría la apreciación de error penal para testaferros y partícipes, la figura del art. 31 CP vendría a cubrir una posible laguna de punibilidad¹²⁶⁸.

Advertimos que dicho vacío punitivo no se produciría considerando el delito fiscal como delito común.

El esquema del art. 31 CP respecto a testaferros vendría a ser el siguiente. El testaferro¹²⁶⁹ posee formalmente las especiales condiciones requeridas por el tipo penal del art. 305 CP. Es decir, ocupa, al menos de forma explícita, la posición de obligado tributario. Sin embargo, a pesar de ello, desconoce los hechos y normas infringidas, pues es el verdadero autor en sentido práctico, quien posee el dominio del hecho, y quien actúa dolosamente en relación al propósito defraudatorio, es el administrador "*de hecho*" de la sociedad¹²⁷⁰.

¹²⁶⁷ MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2016, pp.565-567. Teoría de la concepción significativa de la acción defendida por MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, en la que el dolo y la imprudencia se incardina en la antijuricidad. p.353. Sobre concepción significativa de la acción, VIVES ANTÓN, T. S. (2011) *Fundamentos del sistema penal*, Tirant lo blanch, 2ªed. p.259: "*en principio, y salvo que el significado objetivo (social) de la acción los integre como momentos constitutivos del concepto de la acción de que se trate, dolo e imprudencia representan instancias de imputación de la antinormatividad de una acción o de una omisión previamente entendidas como tales*".

¹²⁶⁸ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.215.

¹²⁶⁹ En calidad de administrador "de derecho" de la sociedad, o mediante la figura de la representación de personas físicas.

¹²⁷⁰ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.214-215.

Aplicando dicha habilitación al caso, se podría situar a quien actúa como *administrador de hecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro*, como autores en sentido estricto.

Como decíamos en otro punto de este trabajo, esta opción es ampliamente seguida por la jurisprudencia penal respecto al ámbito empresarial en la que los administradores de hecho de personas jurídicas se les aplica la cláusula de transferencia del art. 31 CP. En estos casos el aspecto funcional y de dominio, se ha superpuesto al elemento formal de posición. Así, la jurisprudencia, a través del art. 31 CP sitúa al administrador de hecho con dominio funcional como verdadero autor en lugar del administrador formal¹²⁷¹.

En este sentido, existen opiniones discordantes sobre dicho esquema en el ámbito de representación de personas físicas -que no en cuanto a las personas

¹²⁷¹ En cuanto al criterio funcional de dominio del hecho, por encima del formal, de posición, STS 1940/2000, de 18 de diciembre de 2000: "...lo que es aplicable al caso presente, si tenemos en cuenta que el hecho probado parte de la afirmación de ser el acusado administrador de la empresa obligada al pago de los tributos, con independencia de la designación de su hijo como administrador y que así figurase en el Registro Mercantil, pues ello en todo caso tendría sólo efectos frente a terceros en relación con el tráfico jurídico-mercantil, pero no cuando se trata de discernir la responsabilidad penal individual aquí considerada, deduciéndose razonablemente por la Sala la autoría del recurrente en función de ser éste el verdadero «dominador del hecho»". O la STS 407/2018, de 18 de septiembre de 2018: "Aunque lógicamente no basta ser administrador para recibir la transferencia de esa responsabilidad, pero no es necesario ser formalmente administrador para poder recibirla. Lo exigido es, que quien sea administrador de hecho o de derecho ostente el dominio funcional del hecho por poseer capacidad de dirección y control sobre las operaciones de defraudación." STS 26 de diciembre de 2001: "Pues bien, tampoco permite la declaración de hechos probados de la Sentencia recurrida afirmar que Francisco estuviese en condiciones de disponer el pago de los impuestos en la cuantía realmente adeudada mientras ostentó el cargo de presidente del consejo de administración de la entidad obligada. A ello se opone terminantemente el hecho de que, a causa del carácter puramente formal de su nombramiento, no tuviese capacidad alguna para tomar decisiones toda vez que -nos vemos obligados a recordarlo- solamente la tenía José en cuyas manos estuvo siempre la dirección efectiva de la empresa." STS 407/2018, de 18 de septiembre de 2018: "Así la STS 606/2010, de 25 de junio (con énfasis ahora adicionado): Cuando el sujeto, el que reúne la condición -sujeto pasivo tributario- sin la cual no puede ser tenido por autor, es una persona jurídica, la exigencia político criminal de evitar impunidad, ha dado lugar al establecimiento de la denominada cláusula de transferencia. En virtud de ésta se "transfiere" a un sujeto que no está revestido de ella, pero que actúa en lugar de quien si la posee, la cualidad que se requiere para responder a título de autor. (...) también puede devenir intraneus, en virtud de esa transferencia del artículo 31 del Código Penal, quien sea administrador de hecho, aunque no se haya producido la investidura formal del cargo... La intervención declarada probada del recurrente (efectivamente al lado de su hermano) en la trama defraudatoria instrumentalizada en mendaz estructura contable y falsa facturación, al margen de la formalidad de su relación con el grupo societario, determina un protagonismo y dominio funcional en el entramado societario y en el fraude tributario que necesariamente conlleva la operatividad de la cláusula de transferencia (vd. STS 290/2018, de 14 de junio, FJ 30º)". STS 876/2016, de 22 de noviembre de 2016: "Los cargos ostentados en la sociedad y la intervención decisiva en la liquidación y presentación del impuesto de sociedades que oportunamente suscribió, hacen que pueda calificarse, como mínimo, como gestor de hecho, por lo que el art. 31 resulta plenamente aplicable." STS 879/2016, 22 de noviembre de 2016: "Los cargos ostentados en la sociedad y la intervención decisiva en la liquidación y presentación del impuesto de sociedades que oportunamente suscribió, hacen que pueda calificarse, como mínimo, como gestor de hecho, por lo que el art. 31 resulta plenamente aplicable".

jurídicas¹²⁷²-, por cuanto no se aprecia con claridad que aquella sea una *actuación "en nombre o en representación"*¹²⁷³ de la persona física.

¹²⁷² La jurisprudencia acepta la traslación de responsabilidad del art. 31 CP en los casos de administradores de personas jurídicas con mayor facilidad que en la representación de personas físicas, sobre todo, en relación a la representación voluntaria.

¹²⁷³ Cfr. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PG, 2016,p.567, refiere que *"en el caso de actuación en lugar de una persona física la viabilidad de la autoría del extraneus que utiliza al obligado tributario como testafarro encuentra un obstáculo en la letra del citado precepto, que se refiere a una actuación "en nombre o en representación de otro", siendo así que el extraneus que se vale de un testafarro no actúa, en rigor, en nombre o en representación de este."* Cita el autor referido a GOMEZ MARTÍN, en "Delitos especiales y moderna dogmática del Derecho penal económico: ¿un matrimonio bien avenido?", en SILVA, J.M., y MIRÓ, F., (Dir.), (2013): *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Madrid, p.432.

QUINTA PARTE

CONCURSOS

CAPÍTULO XV

RELACIONES CONCURSALES

DEL DELITO FISCAL

1. CONCURSO CON EL DELITO DE ESTAFA

1.1. Introducción. Similitud entre el delito fiscal y el delito de estafa en la modalidad de obtención indebida de devoluciones

Atendiendo al actual art. 248.1 CP encontramos que:

Cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno.

De otro lado, el art. 305 CP establece que:

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo...obteniendo indebidamente... o disfrutando... será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo [...].

Las similitudes y semejanzas entre el delito de defraudación fiscal y la estafa es algo que la doctrina constantemente ha referido, no sólo respecto del actual tipo del

art. 305 CP, sino también de los que preceptos reguladores del delito fiscal que anteriormente le han precedido¹²⁷⁴.

Sin embargo, una de las diferencias que más aleja al delito fiscal de la estafa viene marcado por el necesario *desplazo patrimonial* consecuencia del error provocado del delito de estafa¹²⁷⁵ - *induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno*, en palabras del art. 248 CP-. Dicho elemento, el acto de disposición, no se observa en la mayoría de las modalidades defraudatorias del delito contra la Hacienda Pública.

En este sentido, bajo el aluvión de modalidades típicas defraudatorias que posee el art. 305 CP, encontramos la que puede llevarse a cabo mediante la *obtención indebida de devoluciones*. Esta forma de defraudación fiscal guarda cierta relación con el esquema del delito de estafa, pues en la forma consumada exige un desplazamiento patrimonial similar al que requiere la estafa¹²⁷⁶.

Tal es la semejanza de la obtención indebida de devoluciones con el delito de estafa, que hasta la introducción específica como forma de comisión en el delito fiscal en 1995,¹²⁷⁷ dicha conducta era calificada como delito de estafa¹²⁷⁸. Bajo dicha calificación se dictaron distintas resoluciones condenatorias de nuestros Tribunales¹²⁷⁹.

¹²⁷⁴ Argumentos históricos referidos por ejemplo a similitudes en relación a un mismo elemento subjetivo del injusto en ambas figuras, en concreto, el ánimo de lucro. *Vid.* en este sentido, RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", Comentarios a la legislación penal, RDP, 1983, p.275, con cita a ANTÓN ÓNECA, J.: "Las estafas y otros engaños en el Código Penal y en la jurisprudencia", separata del tomo IX de Nueva Enciclopedia Jurídica, Barcelona, 1957, p.14.

¹²⁷⁵ *Cfr.* GONZÁLEZ RUS, en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.), *Compendio de Derecho Penal Español*, PE, 2000, p.437: "En la estafa el engaño no es un fin en sí mismo, sino un medio para lograr que el sujeto pasivo, como consecuencia del error que se le provoca, lleve a cabo un acto de disposición patrimonial."

¹²⁷⁶ La doctrina penalista mantiene un debate sobre el momento de consumación de la modalidad de devoluciones indebidas. Para un sector, la consumación se produciría cuando se produce la disposición patrimonial de la Administración, es decir, cuando hace entrega material efectiva al contribuyente de la cantidad sujeta a devolución, *Vid.* CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.212. Sin embargo, para otro sector, la consumación se produciría en el instante en que se dicte la resolución administrativa que resuelva la resolución formulada. *Vid.* en este sentido, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.521,522.

¹²⁷⁷ Modificación del art. 349 llevado a cabo mediante *Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*.

¹²⁷⁸ *Cfr.* BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.74: "La expresa tipificación como delito contra la Hacienda Pública de esta modalidad de obtención de devoluciones indebidas, zanja la cuestión relativa a la calificación de estos supuestos como delito de estafa." SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.64: "La tipificación expresa de la obtención

Tras el momento de su introducción explícita en el delito fiscal, y siendo ambos tipos penales de defraudación, la solución ante un concurso de normas pasaría, en principio, por la aplicación del art. 8 CP,¹²⁸⁰ en la que prevalecería el delito de defraudación fiscal¹²⁸¹.

1.2. El posible criterio de distinción: la relación jurídico tributaria y la condición de obligado tributario

Una vez visto que la similitud entre ambas figuras se observa principalmente respecto a la modalidad de devoluciones indebidas del delito fiscal, se ha de obtener un rasgo de distinción entre esta modalidad defraudatoria tributaria y el delito de estafa.

En este sentido, la doctrina se ha decantado por concluir, que la diferencia entre ambos ilícitos penales vendría marcada por la existencia o no de una relación jurídico tributaria. Así, de existir esta relación jurídica entre obligado tributario y Hacienda Pública, cualquier defraudación mediante una obtención indebida de

indebida de devoluciones despeja las dudas acerca de la consideración de estos supuestos, que se planteó anteriormente como constitutivos de estafa, en la medida en que suscitando un error en otro (la Administración Tributaria) se producía una disposición patrimonial (la devolución indebida)".

¹²⁷⁹ STS 17/2005, de 03/02/2005: *Por último alega que no es de aplicación el delito de estafa, sino el delito fiscal por su naturaleza especial, pero indica que la obtención de devoluciones económicas por la Hacienda Pública no estaba penalizada en el delito fiscal del Código de 1973.*

¹²⁸⁰ Artículo 8 CP: *"Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas: 1.ª El precepto especial se aplicará con preferencia al general. 2.ª El precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible. 3.ª El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél. 4.ª En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor."*

¹²⁸¹ Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal español, PE*, 2015, p.866, quien en relación al delito de defraudación fiscal refiere, *"que es un delito especial respecto de la estafa que queda absorbida"*. APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, pp.134,135: *"A nuestro juicio, como a lo largo de este trabajo hemos expuesto en varias ocasiones, el tipo del injusto del delito de defraudación tributaria no exige el ánimo de lucro propio de la estafa; por ello, parece necesario concluir en el sentido de que incluso en aquellos casos en que la defraudación tributaria reúne los elementos del tipo de la estafa el correspondiente concurso de leyes debe resolverse en favor de la aplicación del art. 349 del Código penal"*. En este sentido también, RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.154, quien, entiende que *"la solución sería la del art. 8º del Código Penal, es decir, la de imponer al culpable el castigo que le corresponda en función de la forma que prevea una sanción más elevada."*

devoluciones por encima de la cantidad establecida en el tipo, constituirá un delito de defraudación fiscal.

Pero, ¿qué sucede si quien obtiene indebidamente una devolución tributaria no es el obligado tributario? En ese sentido, la realidad delictiva nos lleva algunos supuestos, en los que un sujeto finge la existencia de una relación tributaria, es decir, simula su condición de obligado tributario, para obtener una devolución, es decir, un desplazamiento patrimonial indebido desde la Hacienda Pública a su patrimonio.

La inexistencia de aquella relación jurídica entre obligado y Administración, y la carencia de la posición concreta de obligado tributario en el sujeto activo, lleva a la doctrina a calificar esta conducta como delito de estafa,¹²⁸² si reúne los caracteres de ese tipo penal.

En ese sentido, de calificarse como delito de estafa, se consiguen dos efectos. En primer lugar no actuaría la cuantía establecida en el art. 305 CP, sino la del propio delito de estafa. Y en segundo punto, desaparecería la imposibilidad dogmática

¹²⁸² Vid. AYALA GÓMEZ, "Obtención indebida de devoluciones", *La Ley Penal*, Nº 17, 2005, p.10. Por su claridad expositiva pasamos a reproducir literalmente su argumentación: "Por el contrario, en aquellos supuestos en los que se simulan o falsean aquellas premisas se está fingiendo o simulando la existencia de la relación tributaria. En esta última hipótesis (la correspondiente a las devoluciones derivadas de supuestas adquisiciones intracomunitarias de bienes aludida supra), el sujeto no ha realizado hecho imponible alguno (lo finge) por lo que, inexistente la relación jurídica tributaria, ni hay obligación de pago ni existe sujeto pasivo tributario, por lo que ni se «defrauda» en el sentido del tipo ni se da el supuesto para la imputación de la conducta al autor: nunca será el intraneus que exige el tipo. En definitiva, en estos casos «no se puede» cometer el delito de defraudación tributaria. En tales hipótesis se produce una conducta defraudatoria que, utilizando engaño, deberá ser calificada como estafa si el mismo es bastante y le es imputable el desplazamiento patrimonial, es decir, si se dan los elementos típicos. Por consiguiente, no debe existir inconveniente en tratar estos supuestos como estafas comunes y, por lo tanto, afirmar la tipicidad en aquellos casos en los que la devolución obtenida sea inferior a 120.000 euros así como aplicar el instituto de la continuidad delictiva. Así pues, la obtención indebida de devoluciones a través de medios fraudulentos puede ser calificada como delito de defraudación tributaria o de estafa. El único criterio capaz de diferenciar uno y otro supuesto --garantizando la necesaria seguridad jurídica-- es el propuesto: la afirmación o negación de la existencia de una relación jurídica tributaria". FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.538: "En estos supuestos cometidos por sujetos no cualificados será de exclusiva aplicación el delito de estafa." MARTIN QUERALT, J. (2008): "La obtención improcedente de devoluciones de IVA: ¿Delitos contra la Hacienda Pública o estafa a la Administración Pública?", en *Tribuna Fiscal*, Nº 214-215, Sección La Opinión, Agosto-Septiembre 2008, Editorial CISS, p.3, quien, analizando jurisprudencia penal, concluye, que: "...para defraudar a la Hacienda Pública cometiendo delito fiscal hay que ser sujeto pasivo del tributo. Si, no siéndolo, se obtienen devoluciones tributarias con las consiguientes maquinaciones, no se podrá calificar como tal, sino que habrá que combatir la conducta por la vía de la estafa, incluso después de haberse producido la modificación del Código Penal". Sin embargo, en contra de la necesidad de que el sujeto activo sea obligado tributario y medie una relación tributaria se muestra, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, pp.64,65: "Quien obtiene la devolución no tiene por qué coincidir con el sujeto que ingresó el tributo, ni ser parte de la relación tributaria, como por ejemplo, quien soporta el IVA repercutido."

reconocida por la jurisprudencia sobre la continuidad delictiva en el delito fiscal, la cual sí es permitida en el delito de estafa¹²⁸³.

La posibilidad de calificar como delito de estafa los supuestos referidos en el párrafo anterior, es principalmente un argumento de construcción doctrinal, del que hasta donde hemos llegado en el presente trabajo, no posee un amplio reflejo jurisprudencial en cuanto a hechos posteriores a la LO 6/1995.

Es más, lo que sí ha argumentado la jurisprudencia, bajo una corriente con escasa repercusión, es que en aquella forma de comisión, -devoluciones indebidas-, pueda ser sujeto activo del delito fiscal cualquier persona que aparente ser titular de un derecho para obtener una devolución, sin necesidad de que exista una relación jurídico tributaria ni que, por tanto, el sujeto activo del hecho sea el obligado tributario. Así encontramos en este sentido la STS 751/2017, de 23 de noviembre de 2017,¹²⁸⁴ que dice:

"Ahora bien ello no quiere decir que sólo será sujeto activo el sujeto obligado al pago del impuesto por incumplimiento del deber: lo será en la modalidad de defraudación, pero también lo podrá ser la persona que artificiosemente se coloca en la posición aparente de sujeto tributario, cuando la modalidad comisiva se refiere al cobro indebido de devoluciones. Por lo tanto, cuando la conducta típica consiste en el impago de la obligación tributaria el sujeto del delito es el obligado al pago, pero en la modalidad de devolución indebida, como refiere el caso, el sujeto activo es quien aparenta, mediante defraudación, la titularidad de un derecho de reclamación de una devolución indebida".

¹²⁸³ STS 1286/2018, de 5 de abril de 2018.

¹²⁸⁴ Doctrina citada indirectamente entre otras por la STS 89/2019, de 19 de febrero de 2019 en condena por tentativa de delito fiscal: "En todo caso, tal y como señala la sentencia de esta Sala 751/2017, 23 de noviembre, en la modalidad comisiva de solicitud de devolución indebida el sujeto que reclama la devolución -a través de una apariencia de realidad simulada- no es un obligado tributario, es una persona que se integra, de forma defraudatoria, como sujeto de una relación jurídica tributaria, en virtud de la que solicita una devolución de un IVA que se dice soportado y que sabe no ha sido pagada (en el mismo sentido se pronuncian las sentencias de esta Sala de 15 de julio de 2004 y de 14 de julio de 2003)".

1.3. Interpretación a favor de la estafa en el caso de la modalidad de obtención indebida de devoluciones

Como decíamos en el punto anterior, en cuanto a la defraudación fiscal mediante la obtención indebida de devoluciones existe una interpretación,¹²⁸⁵ que ha aceptado, en algunos casos, la aplicación del delito de estafa en detrimento del delito contra la Hacienda Pública.

Esta corriente vendría a exigir la apreciación de los siguientes requisitos. En primer lugar que no exista una relación jurídica tributaria, y por tanto, que el sujeto activo del delito no sea deudor tributario. En segundo lugar, que exista un elemento engañoso suficiente, -por ejemplo, la aportación de documentación falsificada que justifique la solicitud de la devolución de IVA a la Hacienda Pública-. Y finalmente que dicho engaño sea idóneo para producir error en la Administración, suficiente para que esta efectúe un acto de disposición que se identifica como el importe de la devolución.

Analizando la jurisprudencia en este sentido, diremos, que las resoluciones que han aceptado la estafa en detrimento del delito contra la Hacienda Pública en este tipo de resoluciones suelen referirse, a varios tipos de supuestos que pasamos a explicar a continuación.

En primer lugar, como hemos señalado anteriormente, la aplicación del delito de estafa en los casos de obtención indebida de devoluciones tiene una explicación histórica, pues esa era la calificación jurídica que de dicha conducta se hacía antes que esta quedara tipificada en el delito fiscal mediante Ley Orgánica 6/1995¹²⁸⁶. Por ello, algunas de las resoluciones que han aceptado la calificación de la estafa en una

¹²⁸⁵ Vid. AYALA GÓMEZ, "Obtención indebida de devoluciones", *La Ley Penal*, Nº 17, 2005, p.10, quien se refiere al supuesto de devoluciones derivadas de supuestas adquisiciones intracomunitarias de bienes, en los que se finge o simula la existencia de una relación tributaria y en las que el sujeto no ha realizado hecho imponible alguno. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.538.

¹²⁸⁶ Art. 349 CP Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio: "El que, por acción u omisión dolosa, defraudare...obteniendo indebidamente devoluciones...".

obtención indebida de devoluciones, se refieren a hechos anteriores a aquella Ley Orgánica de 1995¹²⁸⁷.

Ejemplo de ello es la STS nº 17/2005, de 03/02/2005, la cual, pese a analizar igualmente hechos anteriores a la LO 6/1995, repasa los requisitos del delito de estafa y considera que la conducta constitutiva de devolución indebida de devoluciones se considera plenamente de acuerdo con aquella tipicidad:

Por último alega que no es de aplicación el delito de estafa, sino el delito fiscal por su naturaleza especial, pero indica que la obtención de devoluciones económicas por la Hacienda Pública no estaba penalizada en el delito fiscal del Código de 1973. Como acertadamente replica el Fiscal hay una contradicción en el argumento en cuanto señala que en el Código Penal de 1973 tal conducta no era delito fiscal, por lo tanto es correcta la condena como estafa y tal conducta, ni siquiera desde la regulación actual del delito fiscal (305) está despenalizado, ya que la Sala de instancia -en favor del reo- sólo ha considerado las defraudaciones superiores a 15 millones de ptas., como recoge en el Fundamento Jurídico 2º. Es decir que la conducta sigue siendo típica y en tales condiciones el Código Penal de 1973 es más favorable.

[...]

"Consta como hecho probado que la sociedad "Montealmádena, S.A." cuyo administrador único es el acusado recibió de "Central de Marketing y Gestión, S.L.", una factura por importe de 224.000.000 ptas. en 1989, que la incluyó en su IVA soportado, y obtuvo el 17 de julio de 1990, la devolución de Hacienda de 24.000.000 ptas. correspondiente a dicha factura. La segunda factura fue emitida también por "Central de Marketing y Gestión, S.L." por importe de otros 224.000.000 ptas. y fue entregada a la entidad "Sohail Fuengirola, S.A.", cuyo administrador único también es el acusado, que obtuvo el mismo 17 de julio de 1990 la devolución de la cuota del IVA correspondiente a la misma por un total de otros 24.000.000 ptas. Se declara también probado que las dos facturas recibidas por las empresas del acusado no correspondían a trabajos y servicios ejecutados por la empresa emisora de las mismas, y no consta que esas supuestas actividades que justificaban las facturas hubieran sido realizados por alguna otra empresa del fallecido Sr. Mariano. La empresa emisora de las facturas "relativas a operaciones inexistentes", forman parte del grupo de sociedades constituidas por el fallecido Mariano y que, según el "factum", carecían de actividad y carecían de empleados o trabajadores. Consta asimismo que, tras la solicitud a la Hacienda en base a tales facturas, se recibieron un total de 48.000.000 de ptas. No puede ser

¹²⁸⁷ STS 163/2008, de 08/04/2008: "La Audiencia ha entendido que en la fecha en que los hechos se cometen, antes de la Ley Orgánica 6/1995, el Código Penal no incluía entre las conductas típicas propias del delito fiscal la obtención indebida de devoluciones, expresamente incorporada al tipo por la mencionada Ley Orgánica. Ello hace que califique los hechos como constitutivos de estafa, resolviendo también la duda, en ocasiones suscitada, en orden a si la Administración pública puede ser sujeto pasivo de un engaño y, concretamente si puede serlo en estos casos, es decir, cuando se presenta una documentación aparentemente acreditativa de una determinada situación, que es objeto, antes de resolver, de una comprobación administrativa prácticamente de carácter formal. Solución que tiene antecedentes en la jurisprudencia de esta Sala (STS núm. 17/2005, de 3 de febrero), aunque existan otros pronunciamientos en sentido diferente (STS núm. 325/2004, de 11 de marzo). En el caso, la aportación de una documentación falsificada, aparentemente correcta, referida a los pagos de IVA durante unos determinados ejercicios y en cantidades que justificaban una devolución a favor del reclamante, constituyen un instrumento engañoso suficiente para hacer incurrir en un error sobre la realidad de las cosas al funcionario o funcionarios que en cada caso eran responsables de la comprobación de tal documentación, orientada a verificar la concurrencia de los requisitos legalmente exigibles; error que determinó la adopción del acuerdo que constituye el acto de disposición causante del perjuicio para la Hacienda Pública. Nada se opone, pues, a la calificación de los hechos como delito de estafa, por lo que la decisión de la Audiencia, desde esa perspectiva, es correcta".

puesta en duda la realidad del engaño precedente constituido por las facturas falsas que generan el error del sujeto pasivo a efectuar el acto de disposición patrimonial y producen el enriquecimiento del agente paralelo a la desposesión patrimonial propia y, desde luego, no cabe discusión alguna respecto del ánimo de lucro -económico- que guiaba toda la actividad del sujeto activo".

En el mismo sentido, referido también a hechos anteriores a la Ley Orgánica 6/1995, encontramos la STS 163/2008, de 8 de abril de 2008, la cual reza lo siguiente:

"...Aunque el recurrente no lo argumenta de forma expresa, su alegación negando que los hechos constituyen un delito de estafa merece alguna consideración. La Audiencia ha entendido que en la fecha en que los hechos se cometen, antes de la Ley Orgánica 6/1995, el Código Penal no incluía entre las conductas típicas propias del delito fiscal la obtención indebida de devoluciones, expresamente incorporada al tipo por la mencionada Ley Orgánica. Ello hace que califique los hechos como constitutivos de estafa... en el caso, la aportación de una documentación falsificada, aparentemente correcta, referida a los pagos de IVA durante unos determinados ejercicios y en cantidades que justificaban una devolución a favor del reclamante, constituyen un instrumento engañoso suficiente para hacer incurrir en un error sobre la realidad de las cosas al funcionario o funcionarios que en cada caso eran responsables de la comprobación de tal documentación, orientada a verificar la concurrencia de los requisitos legalmente exigibles; error que determinó la adopción del acuerdo que constituye el acto de disposición causante del perjuicio para la Hacienda Pública... Sin embargo, subsiste la calificación del delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social como un delito especial propio, que, como tal, solo puede cometer como autor el obligado tributario. Es decir, 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. Dicho de otra forma, el principio de especialidad, que conduce a considerar los hechos como delito fiscal o infracción administrativa en caso de no superar las cuantías establecidas en la ley, solo opera cuando el sujeto activo es el requerido por el tipo como autor. Por lo tanto, también desde esta perspectiva la calificación de la Audiencia es correcta".

Apoyándose en la jurisprudencia anterior, y analizando hechos posteriores a la Ley Orgánica 6/1995, es decir, después de que se tipificara la devolución indebida como modalidad defraudatoria del delito fiscal, encontramos algunas resoluciones, principalmente de Audiencias Provinciales que aceptan el delito de estafa en el siguiente sentido:

"En este caso el engaño desplegado por el acusado Celestino Justino consistió en la presentación y configuración de declaraciones fiscales, suplantando la identidad de los supuestos obligados tributarios que no eran tal en muchos casos (muchos ni habían trabajado para tener que tributar en IRPF y otros muchos no habían soportado IVA alguno por no ser autónomos) y que ignoraban lo hecho por el acusado; y en otros casos en que existía obligado tributario por IRPF, el engaño consistía en falsear los datos del mismo para forzar un resultado negativo que comportare la devolución de cantidades, y en todo caso imitando la firma de los mismos a fin de destinar el acusado el dinero a sus cuentas bancarias, derivando en último término, si fuera descubierto, un eventual perjuicio a la persona cuya identidad había sido utilizada. De esta manera se originaba error en la Agencia Tributaria que transmitía un dinero en favor no del sujeto pasivo suplantado en cada declaración, sino del acusado, al haber señalar éste en el modelo presentado una c/c

bancaria no perteneciente al sujeto pasivo, sino a él mismo". (SAP CASTELLÓN 287/2016, de 05/12/2016)

Y finalmente encontramos otro grupo de casos, principalmente referidos a supuestos en los que el sujeto inicia la solicitud de la devolución pero la misma no llega a efectuarse, lo cual plantea *a priori* varias posibles soluciones: tentativa de estafa o tentativa de delito fiscal.

La calificación en estos casos como tentativa de delito fiscal, nos llevaría a un debate previo que condiciona la viabilidad de las formas imperfectas de ejecución en el delito fiscal. Nos referimos a la naturaleza de la cuantía establecida por el legislador penal para el tipo del delito fiscal -120.000 euros-. Así, si se considerara la cuantía como elemento del tipo podrá existir tentativa de delito fiscal. Sin embargo, eso no podrá ocurrir si se entiende que la cuantía constituye una condición objetiva de punibilidad¹²⁸⁸.

Por ello, en ese caso, cuando una resolución califica la cuantía como condición objetiva de punibilidad, se ve imposibilitado dogmáticamente de poder calificar los hechos como tentativa de delito fiscal. Esta circunstancia ha llevado, a que en algunas resoluciones, se califiquen los hechos a los que nos hemos referido en el presente apartado, como delito de estafa en grado de tentativa¹²⁸⁹.

¹²⁸⁸ Nos remitimos al capítulo IX, apartado dedicado a la cuantía.

¹²⁸⁹ Así, la STS 751/2017, de 23 de noviembre de 2017 resuelve en casación sentencia de la AP Madrid en la que se condenaba por estafa en grado de tentativa al no haber llegado a la cuota defraudada del delito fiscal, la cual la calificaba la sentencia de condición objetiva de punibilidad.

1.4. Consecuencias de la apreciación del delito de estafa en supuestos de obtención indebida de devoluciones por inexistencia de relación jurídico tributaria. Distinta consecuencia penal ante falsos obligados y verdaderos obligados

La apreciación del delito de estafa en defraudaciones llevadas a cabo bajo una obtención indebida de devoluciones conlleva varios posibles efectos que queremos referir.

En primer lugar la calificación, bien como delito de estafa, o bien como delito fiscal, se llevará a cabo con todas las consecuencias. Así, en el caso de calificarse como estafa aquellos supuestos de devoluciones indebidas en los que *fraudulentamente* una persona se coloca como obligado tributario, y por evidente que parezca, la cantidad típica ya no será la del delito fiscal sino la establecida para el delito de estafa¹²⁹⁰.

Sin embargo, en los casos de *existencia real de una relación tributaria*, la incardinación de la conducta como delito fiscal impedirá, que de ser una defraudación no superior a los 120.000€ pueda ser punible bajo otro tipo delictivo -estafa- en el caso de la obtención indebida de devoluciones. La consecuencia de tal defraudación sería la de infracción administrativa¹²⁹¹.

Por tanto, en los casos de devoluciones indebidas, y de aceptarse la tesis doctrinal que admite la calificación de la estafa en supuestos de "falsos obligados tributarios", se podría decir, que el CP castiga con mayor amplitud esas conductas que las llevadas a cabo por "verdaderos obligados tributarios". Y es que, mientras que en los primeros, la defraudación comienza desde el primer euro, en los segundos, únicamente serán penalmente típicas las defraudaciones superiores a 120.000 euros en cuota defraudada.

¹²⁹⁰ Arts. 248 y 249 CP.

¹²⁹¹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.538, quien rechaza la aplicación de la estafa a la obtención indebida de devoluciones en cuantía inferior a 120.000 euros, supuestos que constituirían infracciones administrativas. DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1995, p.30, en relación al caso de apropiación indebida respecto a las cantidades retenidas.

Finalmente, otro efecto a tener en cuenta de la calificación de las conductas analizadas como delito de estafa, es que sí será posible la aplicación de la continuidad delictiva del art. 74 CP¹²⁹². Algo que lo diferenciará del delito fiscal, en el que dicha opción resulta rechazada prácticamente de forma unánime tanto por la doctrina, como por jurisprudencia penal.

2. CONCURSO CON LAS FALSEDADES DOCUMENTALES

2.1. Introducción

La relación entre las falsedades documentales y la defraudación fiscal es ciertamente cercana y habitual¹²⁹³. No se puede obviar que la defraudación tributaria suele llevarse a cabo mediante la falsificación de varios tipos de documentos, y bajo una amplia casuística.

¹²⁹² Así lo expone AYALA GÓMEZ, "Obtención indebida de devoluciones", *La Ley Penal*, N° 17, 2005, p.10.

¹²⁹³ Sirva como introducción, hacer una referencia a los arts. 390 y 392 CP, herederos de los antiguos 302 y 303 del CP 1973. El actual art. 390 CP, el cual establece que: *1. Será castigado con las penas de prisión de tres a seis años, multa de seis a veinticuatro meses e inhabilitación especial por tiempo de dos a seis años, la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad: 1.º Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial. 2.º Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad. 3.º Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho. 4.º Faltando a la verdad en la narración de los hechos.* Por otra parte, el art. 392 CP: *1. El particular que cometiere en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses.* Sin embargo, el antiguo Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publicaba el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre tenía los siguientes tipos. Art. 302. *Será castigado con las penas de presidio mayor y multa de 5.000 a 50.000 pesetas el funcionario público que, abusando de su oficio, cometiera falsedad: 1.º Contrahaciendo o fingiendo letra, firma o rúbrica. 2.º Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido. 3.º Atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieren hecho. 4.º Faltando a la verdad en la narración de los hechos. 5.º Alterando las fechas verdaderas. 6.º Haciendo en documento verdadero cualquiera alteración o intercalación que varíe su sentido. 7.º Dando copia en forma fehaciente de un documento supuesto o manifestando en ella cosa contraria o diferente de la que contenga el verdadero. 8.º Intercalando cualquiera escritura en un protocolo, registro o libro oficial. 9.º Simulando un documento de manera que induzca a error sobre su autenticidad. [...].* Art. 303. *El particular que cometiere en documento público u oficial, o en letras de cambio u otra clase de documentos mercantiles, alguna de las falsedades designadas en el artículo anterior, será castigado con las penas de presidio menor y multa de 5.000 a 50.000 pesetas.*

Así, pueden falsificarse declaraciones tributarias, autoliquidaciones, o facturas, que sirvan, normalmente como medio, para engañar a la Administración Tributaria y llevar a cabo un delito fiscal.

2.2. Algunos postulados clásicos sobre la relación concursal entre las falsedades documentales y el delito fiscal

La relación concursal entre las falsedades documentales y el delito fiscal viene precedida de varios postulados previos a los que debemos hacer mención.

En primer lugar, ante la discusión referida a la posible incriminación de las falsedades instrumentales con fines de defraudación fiscal, la doctrina tradicional parte del argumento de que lo que *en sí constituye falsedad documental punible no puede dejar de serlo por la circunstancia de que se utilice como medio para defraudar al erario público*¹²⁹⁴.

En este sentido, y en virtud de los arts. 390 y 392 CP, hay que iniciar descartando las falsedades ideológicas cometidas por particulares. Así, únicamente serán penalmente típicas aquellas falsedades llevadas a cabo por particulares en documento público, oficial o mercantil si encajen en los tres primeros apartados del art. 390.1 CP, vayan o no, acompañadas de un posterior delito fiscal,¹²⁹⁵ (*alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial, simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad, suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho*).

Sin embargo, la limitación anterior respecto al apartado 4º del art. 390.1 CP, - *faltando a la verdad en la narración de los hechos*-, no afecta a las falsedades

¹²⁹⁴ En palabras de RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, RDP, 1983, p.288. En el mismo sentido APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.122.

¹²⁹⁵ Artículo 392.1 CP: *El particular que cometiere en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses.*

documentales llevadas a cabo por funcionarios, los cuales pueden ser autores del delito bajo cualquiera de las modalidades del 390.1 CP.

2.3. Esquema clásico en el delito fiscal: falsedades documentales según el sujeto activo del delito

El esquema tradicional que ha servido para analizar la relación del delito fiscal y las falsedades documentales, parte del trabajo de RODRÍGUEZ MOURULLO,¹²⁹⁶ quien consideró preciso clasificar la casuística en función de si el autor de la falsificación era funcionario público o particular.

En este sentido, y siguiendo lo anterior, en el caso de falsedades documentales llevadas a cabo por funcionarios públicos "*con abuso de su oficio*",¹²⁹⁷ y con el objetivo de perpetrar o encubrir una defraudación a la Hacienda, conllevaría responsabilidad penal como delito de falsedad documental. En estos casos, esos funcionarios públicos podrían responder también como partícipes de la defraudación fiscal en función de su grado de intervención¹²⁹⁸.

En cuanto a las falsedades documentales relativas al delito fiscal cometidas por particulares, RODRÍGUEZ MOURULLO distinguía, de un lado, las llevadas a cabo

¹²⁹⁶ Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, pp.287 y ss. Esquema seguido por multitud de autores, entre ellos, PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, pp.187 y ss., BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, pp.440-441, RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.149.

¹²⁹⁷ Se refería el autor al delito de falsedad documental vigente en ese momento, tipificado en el art. 302 del Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publica el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre: "*Será castigado con las penas de presidio mayor y multa de 5.000 a 50.000 pesetas el funcionario público que, abusando de su oficio, cometiera falsedad...*"

¹²⁹⁸ Puntualizaba en este sentido RODRÍGUEZ MOURULLO, que en los casos de manifestaciones mendaces de particulares vertidas ante funcionarios depositarios de la fe pública (Notarios...) no convierten al documento en falso, pues de lo que da fe el funcionario es de lo que se declara ante él, no de que lo declarado o narrado sea verdad. *Vid.* RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.287. A favor de esta interpretación, PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.187. También, BOIX REIG, J. en VIVES ANTÓN y otros (1996): *Derecho penal, parte especial*, Tirant lo blanch, 3ª ed., p.591. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p.316. RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.149. APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, pp.121-122. DORRONSORO MARTÍN, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.390.

en documentos públicos, oficiales, mercantiles o privados y, de otro, las falsedades en las declaraciones tributarias, las cuales se analizarán posteriormente.

En el primer supuesto, relativo a las falsedades cometidas por particulares en los documentos públicos, oficiales, mercantiles o privados, se aplicaba la doctrina general en cuanto a las mismas,¹²⁹⁹ eso sí, con la limitación que jurisprudencialmente se llevaba a cabo en ese momento histórico en cuanto a la imposibilidad de comisión de la falsedad ideológica por particulares.¹³⁰⁰

2.4. Falsedad de documentos públicos, oficiales, o mercantiles

Fuera de las falsedades relativas a documentos o modelos tributarios, a cuyo apartado posterior nos remitimos, existen otra serie de alteraciones documentales que pueden dar lugar a un concurso de delitos con el delito fiscal.

En principio, y en relación al posible concurso entre la falsedad de documento público, oficial, mercantil, o privado, y el delito fiscal, se suele aceptar por la doctrina el concurso ideal o real, dependiendo de si constituye un instrumento necesario respecto al delito fiscal, o no¹³⁰¹.

¹²⁹⁹ El autor especificaba que el principio que debe regir es el que de lo que en sí constituye falsedad documental punible no puede dejar de serlo por la circunstancia de que se utilice como medio para defraudar al erario público RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.288. De acuerdo con ello, PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.188.

¹³⁰⁰ Derogado art. 302.4 Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, del Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre. Situación solucionada en la actualidad por la limitación del actual art. 392 CP en relación al art. 390.1.4º CP sobre la atipicidad penal de la conducta del particular que cometiere falsedad "*faltando a la verdad en la narración de los hechos*". BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p.317 hacían alusión a que la destipificación de la falsedad ideológica en el CP 1995 se hacía eco de la postura doctrinal y jurisprudencial anterior al mismo.

¹³⁰¹ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.177: "*Si se alteran ciertos documentos que sirven de soporte o instrumento para cometer defraudaciones tributarias (arts. 392 y 395 CP), la falsificación podrá dar lugar a un concurso ideal (art. 77 CP) si constituye un medio necesario para cometer el delito de defraudación tributaria, o un concurso real (art. 73 CP) si no se presenta dicho documento falso de forma simultánea con la declaración o autoliquidación tributarias que servirá para cometer el delito fiscal.*" En sentido similar SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.103: "*Cuando se alteran o simulan documentos que sirven de soporte o instrumento para cometer defraudaciones tributarias, la falsificación entra dentro de la órbita de los arts. 392, 393, 395 ó 396 del CP. Este es un caso de concurso ideal artículo 77 o concurso real art. 73, según que la falsificación sea o no un instrumento necesario para cometer la defraudación tributaria. En la mayoría de los casos nos encontraremos ante concurso real dado que la declaración de ingreso del tributo no suele exigir la presentación simultánea de documentos, sino que esto se usa normalmente para la comprobación posterior.*" Un sector minoritario de nuestra doctrina parece entender que el delito de defraudación

No obstante, en los apartados posteriores analizaremos con detenimiento las falsedades relativas a las distintas clases de documentos que tienen más relación con el delito fiscal, esto es, los modelos tributarios y las facturas.

2.5. Falsedad de las declaraciones tributarias: concurso de normas con el delito fiscal y concurso de delitos con el delito de estafa o de apropiación indebida

En la relación entre Administración y el obligado tributario, existen una serie de documentos, declaraciones, y modelos informativos, mediante los cuales, el obligado tributario debe informar o comunicar a la Administración tributaria hechos y datos relevantes a efectos de su tributación.

La presentación de dichos documentos viene regulado por su normativa específica y, dada su importancia en la relación tributaria, la falsedad de los mismos ocupa un lugar preponderante en el debate sobre la calificación jurídica que merecen esas falsedades documentales en relación al delito fiscal.

En este sentido, hay que dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Es delito de falsedad documental la falsificación de las declaraciones tributarias u otros documentos informativos cuyo fin sea la defraudación fiscal?

Este último inciso es importante recalcarlo. Vamos a analizar la casuística relativa a las falsificaciones de modelos tributarios para defraudar a la Hacienda Pública, dejando fuera -al menos por el momento- las falsedades en dichos documentos para otros fines.

Tradicionalmente se ha considerado que las falsedad de declaraciones o modelos específicamente destinadas a la Administración Tributaria, se encontraban administrativamente sancionadas, y no constituían delito de falsedad documental. Tal conclusión partía -como decimos, tradicionalmente-, de varios argumentos. Si

tributaria consume la sanción del delito de falsedad documental que en su caso se hubiera realizado para tal fin, *Vid.* en este sentido, MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Delitos*, 2015, p.511.

acudimos a los inicios del delito fiscal como tal, el cual parte en 1977, habría que decir en primer lugar, que su tipificación en leyes especiales¹³⁰² venía a significar el *reconocimiento de que tales falsedades con fines defraudatorios* quedaban *al margen del CP*¹³⁰³. Igualmente, y como segundo punto, se alejaba el carácter penal de la conducta aludiendo a la ausencia de valor definitivo en las declaraciones. Y es que, las mismas, una vez remitidas por el obligado tributario podían ser comprobadas e inspeccionadas por los servicios correspondientes de la Administración tributaria¹³⁰⁴.

La tercera circunstancia era referida al bien jurídico. Así, se entendía que el bien jurídico relativo a la veracidad de las declaraciones tributarias era el mismo que el propio del delito fiscal, lo que podía producir incongruencias en el caso de incriminación de la falsedad.¹³⁰⁵ A colación de esto imaginemos -añadía la doctrina¹³⁰⁶-, la contradicción que supondría castigar la falsedad como delito autónomo, en los casos en los que la defraudación no llega a la cuantía mínima establecida por el legislador.

Por ello, cuando la intención del sujeto es la de llevar a cabo una defraudación fiscal, el engaño o la ocultación de datos tributarios necesarios para apreciar el delito fiscal es, en muchos casos, la falsedad de los modelos tributarios presentados, por lo

¹³⁰² Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, pp.289-290. Aludía el autor a la excepción respecto a sanción administrativa en los casos expresamente previstos por la Ley, como eran antiguo *Decreto 1018/67, de 6 de abril, Texto Refundido del Impuesto de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, donde en su art. 150, se castigaba con pena de arresto de uno a treinta días y multa de 1000 a 10.000 pesetas, determinadas falsedades relacionadas con declaraciones tributarias. De idéntica opinión era LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, p.796. En el mismo sentido QUINTANO RIPOLLÉS, en "X Semana de Estudios de Derecho Financiero", *EDF*, 1962, , pp.535, 536. APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.126. FERRÉ OLIVÉ, *La omisión de declaración tributaria*, 1998, p.142.

¹³⁰³ Cfr. LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, p.796: "...conviene recordar que las declaraciones mendaces en documentos tributarios se consideran atípicas salvo que estén previstas en leyes especiales"

¹³⁰⁴ Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G: "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, *RDP*, 1983, p.291.

¹³⁰⁵ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.190. Se refiere el autor a supuestos en los que se consiga defraudar al fisco en una cantidad inferior al tipo- dice el autor, a cinco millones de pesetas-, y que aun no siendo el hecho punible como defraudación tributariaa, lo sea a título de falsedad. De acuerdo, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, pp.98-99.

¹³⁰⁶ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.190, para quien "*parece contradictorio con el sentido del precepto del art. 349 CP, considerar que en el caso de que mediante la presentación de una declaración falsa se consiga defraudar al Fisco en una cantidad inferior a los cinco millones de pesetas, aun no siendo el hecho punible como defraudación tributaria, lo sea a título de falsedad.*"

que la incriminación de los hechos bajo ambos tipos supondría un posible quebranto del principio non bis in idem¹³⁰⁷.

Y por último, se refería el carácter forzoso de presentación de dichos documentos. Mediante dicha obligatoriedad se forzaba la voluntad del declarante a consignar extremos que han de redundar, en definitiva, en un perjuicio patrimonial propio. Esto, concluía la teoría, no podía ser delito¹³⁰⁸.

Todas estas circunstancias, hacían que, tradicionalmente, la falsificación de estos documentos específicamente destinados a la Administración tributaria, fueran penalmente conductas atípicas.

En la actualidad, la doctrina penal se sigue posicionando, mayoritariamente, en mantener esta atipicidad penal de la falsedad de estos documentos tributarios con fines de defraudación fiscal bajo premisas muy similares a las expuestas y consideradas tradicionalmente¹³⁰⁹. En este sentido, la solución aportada sigue siendo la apreciación de un posible concurso de normas¹³¹⁰ (art. 8 CP) en favor del delito fiscal.

¹³⁰⁷ Situación similar a la atipicidad de la falsedad de documento privado (art. 395 CP) cuando se realiza para llevar a cabo una estafa, dada la propia redacción del 395 CP, que contiene la locución "el que, para perjudicar a otro...". Así, la STS 746/2002, de 19 de abril de 2002, entre otras, la cual entiende absorbido el delito de falsedad en documento privado en el delito de estafa. LUZÓN CUESTA, *Compendio de Derecho Penal, PE*, 2011, p.299: "El más espinoso problema que se plantea entre la falsificación de documentos privados es el concurso con la estafa... la solución jurisprudencial es estimar un concurso de normas conforme al art. 8...". En el mismo sentido, MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PE*, 1985, pp.481-482, quien advertía bajo el Código Penal anterior, que la relación concursal entre la falsedad en documento privado y la estafa era bastante compleja, con arreglo a los antiguos artículos 306 y 307 Código Penal de 1973, aceptando el Tribunal Supremo en principio la absorción de la falsificación por la estafa a no ser que la falsedad tuviera igual o mayor pena.

¹³⁰⁸ Cfr. QUINTANO RIPOLLÉS, en "X Semana de Estudios de Derecho Financiero", *EDF*, 1962, , pp.535, 536: "...las acciones u omisiones estrictamente criminales han de ser voluntarias, por imperativo del artículo primero del Código Penal, lo que no suele ser el caso en declaraciones de este tipo, en que se fuerza la voluntad del declarante a consignar extremos que han de redundar, en definitiva, en un perjuicio patrimonial propio. En tales condiciones, elevar a la categoría de delito su falta de veracidad en lo dicho equivaldría a perseguir por falsario a todo reo que faltare asimismo a la verdad en los atestados policíacos o incluso en los interrogatorios judiciales." . Para el autor, quedaba reservada la punición de dicha infracción tributaria al terreno administrativo.

¹³⁰⁹ Cfr. DORRONSORO MARTÍN, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.391, para quien "muy difícilmente puede mantenerse la existencia de dos bienes jurídicos diversos, además del hecho de que las declaraciones no son voluntarias, sino obligatorias, bajo la amenaza de la correspondientes sanciones, siendo además, ahora sí, un verdadero hecho acompañante característico de los delitos fiscales". FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.542 para quien "el supuesto de presentación de declaraciones tributarias con datos falsos que oculten y dejen indeterminada la deuda tributaria implica, en principio, una defraudación realizada a través de una falsedad ideológica. En este caso, la afectación al bien jurídico tutelado absorbe completamente la falsedad realizada en las declaraciones". SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, pp.102-103, para quien "hay que comenzar excluyendo lo que se conoce como declaración tributaria falsa o inexacta porque la llamada falsedad ideológica (faltará la verdad en la narración de los hechos) sólo es delictiva cuando la comete una autoridad o funcionario público o un ejercicio de sus funciones". SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, pp.98,

En este punto hay que indicar, que la jurisprudencia mayoritaria ha mantenido la misma posición que la doctrina referida anteriormente. Así, los Tribunales optan por condenar en estos casos por delito fiscal y no por la falsedad documental respecto de la declaración tributaria. Ejemplo de esta corriente prácticamente unánime es, entre otras, la STS 203/2011 de 22/03/2011, en la que se fundamenta lo siguiente:

El acusado era consciente de que IBERUR debía cantidades por IVA, pues disponía de los conocimientos suficientes y de la documentación que le pasaba el contable de la sociedad que evidenciaba la falsedad de los datos aportados en las autoliquidaciones presentadas... pese a ese conocimiento, ocultó a la Hacienda la verdadera situación a que venía obligado presentando a sabiendas unas declaraciones o autoliquidaciones mendaces... La documentación designada en la impugnación ha sido tendida en cuanta por el tribunal que analiza esa contingencia, la falta de correspondencia de las firmas en las declaraciones de los impuestos correspondientes a las liquidaciones anuales y trimestrales del impuesto con la del acusado, y a ese hecho, la falta de correspondencia de la firma, no le da trascendencia alguna en la medida en que no se le condena por firmar, o no firmar, una liquidación, sino por defraudar a la Hacienda estatal mediante la elusión del pago de los impuestos a los que viene obligado.

Una vez sentada la posición claramente mayoritaria tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, queremos hacer mención a alguna propuesta doctrinal de *lege ferenda* sobre la necesidad de punición de las falsedades relativas a las declaraciones tributarias,¹³¹¹ ante una despenalización¹³¹² que en opinión de un sector, carece de fundamento¹³¹³.

En este sentido, nos posicionamos en el sentido expresado en puntos anteriores, en el sentido de que la presentación de una declaración o autoliquidación tributaria con

99, para quien "en relación a la falsedad cometida en la propia autoliquidación, cuyo desvalor resulta comprendido en el delito fiscal realizado, de modo que la aplicación del tipo de delito fiscal desplaza a la de las falsedades (concurso aparente o de leyes, criterio de consunción)... de no entenderse consumida la falsedad en el delito fiscal se solaparían ambos tipos...".

¹³¹⁰ Cfr. RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.150.

¹³¹¹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *La omisión de declaración tributaria*, 1998, p.142: "en el futuro deberían castigarse las falsedades y omisiones en las declaraciones tributarias (planteamiento político criminal)...".

¹³¹² Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, pp.53-54, quien con cita a ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1987, p.136, dice: "Es de destacar que la legislación penal vigente no contiene ningún precepto específicamente prohíba realizar falsedades en las en las declaraciones tributarias, ni omitir dichas declaraciones...tan arbitraria obra de despenalización carece de todo fundamento salvo el puramente fáctico para privilegiar a los autores de una especie de criminalidad no marginal...".

¹³¹³ Cfr. ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1987, p.136.

datos falsos constituye el medio engañoso del propio delito fiscal, lo que impide la punición de aquella conducta como delito de falsedad documental autónomo.

No obstante, esa incompatibilidad entre ambos tipos penales, -falsedad documental y delito de defraudación fiscal-, no se observa en su relación con otros delitos. Y es que, -a diferencia de lo que ocurre con el delito fiscal-, no es extraño encontrar resoluciones de nuestros Tribunales en los que se califican los hechos como concurso de delitos entre falsedad en documento oficial de declaraciones o autoliquidaciones tributarias con otros tipos penales. Así sucede en supuestos en los que se falsea o muta la verdad en aquellos documentos con el objetivo de comisión de delitos de apropiación indebida¹³¹⁴ o estafa¹³¹⁵.

Esta admisión concursal se puede producir, por ejemplo, cuando un intermediario -p. ej. gestoría-, se apropia de una cantidad que un determinado cliente entrega para el pago de un tributo, y además, falsea el modelo tributario de la declaración o autoliquidación, entregándole al cliente el modelo correctamente cumplimentado pero no remitido. Sin embargo, el que realmente presenta ante la Agencia Tributaria es un modelo con datos falsos con el que obtiene un

¹³¹⁴ STS 1132/2003 de 10 de septiembre de 2003, sobre falsificación llevada a cabo por particular de documento oficial del Modelo de autoliquidación 600 de ITP (*en concreto, cantidad de la base imponible, e impresión mecánica del final del impreso*) para ocultar apropiación indebida. Al igual no es extraño apreciar falsedad documental de los modelos oficiales TC1 y TC2 relativos a la Seguridad Social. *Vid.* En este sentido, STS 1046/2009, de 27 de octubre de 2009.

¹³¹⁵ STS 1012/2000, de 5 de junio de 2000 mediante falsificación por particular de modelos tributarios 110 y 202 mediante la impresión en dichos documentos de una numeración que imitaba la certificación mecánica que habría efectuado la Administración si se hubiesen llevado a cabo los pagos: *De acuerdo con el relato fáctico de la sentencia impugnada, el acusado manipuló los impresos formalizados, normalizados y expedidos legalmente por la Administración Tributaria, imitando la certificación mecánica que efectúa el funcionario correspondiente de la Delegación de Hacienda que acredita que se ha realizado el ingreso en el Tesoro de la cantidad referenciada en el documento. De esta manera se hizo ver a los perjudicados una realidad inexistente, creada de modo mendaz por la actuación falsaria del acusado al aparentar con la imitación de la certificación mecánica la intervención de la Hacienda Pública y creando una ficción del pago que no se efectuó realmente. Estamos sin duda ante una falsedad en documento oficial, no sólo porque los impresos manipulados tienen en sí mismos este carácter, sino, además, porque la naturaleza del documento oficial a efectos penales viene también determinada por la finalidad perseguida con el documento en relación con la función pública u oficial que se le asigna, y en este sentido se ha otorgado valor de documento oficial, por ejemplo, a los impresos expedidos por la Administración Tributaria destinados a la obtención del distintivo fiscal (STS de 17 de julio de 1995 y 2 de febrero de 1996), o a los impresos de la Hacienda Pública para la cotización a la Seguridad Social que son facilitados por el organismo que las gestiona (STS de 9 de octubre de 1997, entre otras), así como a los documentos en los que -como en el caso presente- se simula haber ingresado cantidades de dinero en Hacienda, haciendo figurar falsariamente a funcionarios fiscales que en realidad no han intervenido (STS de 20 de mayo de 1976). SAP Castellón, 287/2016, de 5 de diciembre de 2016, condena por falsedad en documento oficial relativo a modelos de IRPF y de IVA, así como delito de estafa por inexistencia de relación tributaria entre el autor y la Administración.*

desplazamiento patrimonial fraudulento. En estos casos, se ha apreciado un concurso de delitos entre falsedad en documento oficial y apropiación indebida¹³¹⁶.

2.6. Falsedad de documentos mercantiles: las facturas falsas

Una de las falsedades documentales que más relación tiene con el delito fiscal, y que más relevancia ocupa respecto al mismo, es la relativa a la alteración de facturas.

En este tipo de falsedades, el objeto material lo constituye la propia factura. En relación a ello, se puede establecer con rotundidad que la consideración de factura como documento mercantil es conclusión pacífica en la jurisprudencia del Tribunal Supremo¹³¹⁷.

Sin embargo, aunque mayoritariamente se entiende que las falsedades de facturas con fines de defraudación fiscal suponen un concurso de delitos,¹³¹⁸ es cierto

¹³¹⁶ Entre ellas, STS 766/2017, de 28 de noviembre de 2017: "*Es obvio que si la conducta imputada (la alteración en el impreso de autoliquidación el elemento esencial del mismo, la cuota a ingresar; o la "confección" ex novo de la autoliquidación, con la plasmación en la cifra de la cuota meramente un diez por ciento de la que efectivamente corresponde, aceptada e indicada por el obligado tributario) es subsumible en cualquiera o en varias de las previsiones alternativas del artículo 390.1.1º, 2º ó 3º del CP, que además, lo fuera en el número 4º, al verter una cuantía de la cuota diez veces inferior a la que le ha sido indicada, no impide considerar que se está ante una conducta típica*". STS, 720/2005, de 15 de junio de 2005: *Condena -como particular- por falsedad documental y apropiación indebida de funcionarios de la Agencia Tributaria que mediante la estampación de sello propio de la Administración Tributaria en los ejemplares en poder del interesado de los modelos 100 y 300 de IVA, o IRPF acreditando una presentación que nunca tuvo lugar y apropiándose de la cantidad objeto de devolución sin conocimiento de los contribuyentes.*

¹³¹⁷ Por todas, la STS 788/2006, de 22 de junio de 2006: "*Comenzando por ofrecer respuesta a estas últimas alegaciones, debe recordarse la consolidada jurisprudencia que, al analizar el concepto jurídico-penal del documento mercantil, ha declarado ya desde la STS de 8 de mayo de 1997, seguida por muchas otras, de las que son muestra reciente las SSTS núm. 1.148/2004 y núm. 171/2006, que se trata de un concepto amplio, equivalente a todo documento que sea expresión de una operación comercial, plasmado en la creación, alteración o extinción de obligaciones de naturaleza mercantil, ya sirva para cancelarlas, ya para acreditar derechos u obligaciones de tal carácter, siendo tales "no sólo los expresamente regulados en el Código de Comercio o en las Leyes mercantiles, sino también todos aquéllos que recojan una operación de comercio o tengan validez o eficacia para hacer constar derechos u obligaciones de tal carácter o sirvan para demostrarlas, criterio éste acompañado, además, por un concepto extensivo de lo que sea aquella particular actividad". Como documentos expresamente citados en estas leyes figuran las letras de cambio, pagarés, cheques, órdenes de crédito, cartas de porte, conocimientos de embarque, resguardos de depósito y otros muchos; también son documentos mercantiles todas aquellas representaciones gráficas del pensamiento creadas con fines de preconstitución probatoria, destinadas a surtir efectos en el tráfico jurídico y que se refieran a contratos u obligaciones de naturaleza comercial; finalmente, se incluye otro tipo de representaciones gráficas del pensamiento, las destinadas a acreditar la ejecución de dichos contratos, tales como facturas, albaranes de entrega u otros semejantes*".

¹³¹⁸ STS 494/2014, de 18 de junio de 2014: "*Estima el recurrente que yerra la Audiencia cuando considera aplicable la existencia de un concurso medial entre el delito continuado de falsedad en documento mercantil y el*

que para otro sector de nuestra doctrina se limitan las modalidades falsarias que pueden considerarse penalmente típicas, circunscribiendo la tipicidad a unos supuestos muy concretos.

Pasamos a analizar la casuística a la que la doctrina penal se refiere en este sentido.

2.6.1. Facturas falsas con fines de defraudación fiscal penalmente típicas

Como hemos venido refiriendo desde el inicio de este capítulo, la falsedad documental llevada a cabo por particulares respecto de los documentos mercantiles -al igual que la falsedad de documentos oficiales y públicos-, tiene la limitación -art. 390 CP- de tener que realizarse a través de los tres primeros apartados del art. 390.1 CP. Y este condicionante influye en la calificación como delito de la falsificación de facturas, como veremos a continuación.

En este sentido doctrina más especializada ha venido refiriendo cuáles son las falsedades de facturas que, cuando se lleven a cabo con fines de defraudación fiscal, serán consideradas delito de falsedad documental.

Así, los supuestos en los que existe consenso en considerar que hay una falsificación penalmente típica, son principalmente aquellos en los que los datos del *emisor o receptor* de la factura no se corresponden con la realidad. Esto puede exteriorizarse cuando, por ejemplo, ni los membretes ni las firmas son verídicos, y por tanto, pueden haber sido emitidas por un emisor inexistente¹³¹⁹. Lógicamente, y

delito fiscal, en la medida en que el delito de falsedad estaría subsumido en el delito contra la Hacienda Pública. No es este el criterio de la Sala... no existe posibilidad legal de absorber el delito continuado de falsedad en el desvalor más amplio del delito contra la Hacienda Pública. Este criterio, además, es el que se desprende de anteriores precedentes de esta misma Sala que han calificado esa relación entre ambas infracciones como la que es propia del concurso medial (Cfr. SSTS 606/2010, 25 de junio y 423/2010, 21 de abril)".

¹³¹⁹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, p.687-688. Ejemplo de ello puede ser la SAP Lugo 52/2004, de 25 de febrero de 2004: *No sólo conocían sus obligaciones Fiscales, sino que efectuaron una auténtica trama para eludir las mismas a través nada menos que de 645 facturas, por trabajos nunca realizados. La tipicidad es clara, no dependiendo la misma del destino final del dinero, aunque en definitiva iba a parar a una sociedad en que ambos acusados eran partícipes. Parece indiscutible - como incluso afirma el dictamen de D. Lázaro - que Pebosa S.A. adquirió facturas irreales con fines defraudatorias... En todo caso las facturas provocaron un error sobre su autenticidad, no siendo emitidas por las personas que figuran en ellas, luego no estamos como se pretende ante una falsedad ideológica, pues afectó al documento mismo, con la*

aunque no es lo relevante a estos efectos, tampoco serían ciertos el resto de conceptos del documento, ni la mercancía entregada, ni el servicio prestado, ni fecha, ni lugar¹³²⁰. Este supuesto, en los que los datos de emisor o receptor no se corresponden con la realidad, es calificado por esta doctrina como delito del art. 390.1.2º CP¹³²¹.

Dada la anterior calificación, la consecuencia penal ante unos hechos constitutivos de falsedad en documento mercantil -facturas-, y fraude fiscal, es que existirá un concurso de delitos entre ambos¹³²². Por la propia dinámica utilizada, la doctrina se decanta por la apreciación del concurso ideal medial¹³²³ (art. 77 CP¹³²⁴),

finalidad deliberada de acreditar en el tráfico jurídico una relación mercantil de carácter contractual inexistente. La falsedad material por simulación, al resultar afectada la función garantizadora del documento, y tener transcendencia jurídica debe incardinarse en el número 2 del artículo 390 del Código Penal. Los trabajos que reflejaban en todo caso además no fueron realizados. Mismo criterio en SAP Navarra 219/2019, de 4 de noviembre de 2019, en relación a sociedad dada de baja. Igual en SAP Cádiz 374/2015, de 22 de diciembre de 2015: "Con tal fin, contando con la colaboración de una gestoría ajena a la empresa, cuyo titular falleció en el año 2007, donde se confeccionaban materialmente las declaraciones tributarias, por encargo de los acusados, en la declaración y auto liquidación del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio fiscal del año 2006 computaron como gastos deducibles, los inexistentes servicios, materiales y trabajos prestados por unos supuestos proveedores, clientes de la misma gestoría, confeccionando una serie de facturas falsas, utilizando para tal fin los disponibles datos personales y mercantiles de aquellos, haciendo constar en las citadas facturas como cliente y destinataria de las mismas la empresa Excavaciones y Construcciones la Florida, que no documentaban operaciones comerciales reales. Las facturas falsificadas fueron objeto de registro en la contabilidad de la empresa, haciendo constar su abono y contabilización. En ejecución del citado plan los acusados de modo sucesivo llegaron a confeccionar o encomendar la confección y contabilización de hasta al menos un total de 91 facturas falsas, por un importe global de 572.617.740 euros, emitidas por 19 proveedores distintos (todos clientes de aquella gestoría) reflejando una actividad comercial ficticia en cuanto a la compraventa de materiales y prestación de servicios, que se reputaron y contabilizaron como gastos mendaces en la cuenta de pérdidas y ganancias de mercantil."

¹³²⁰ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p.317: "... la factura falsa de IVA que se exhibe en este caso es un documento genuino y auténtico porque la firma, el membrete y los datos identificativos se corresponden con la persona o entidad a la que dicen pertenecer. No es veraz el contenido consistente en el servicio o mercancía, el precio, la fecha y el lugar y, en su caso, personas que intervienen en el servicio o entrega."

¹³²¹ Cfr. SOLA RECHE, en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.498 quien ejemplifica supuestos relativos a la falsedad documental de facturas en relación con el delito contra la Hacienda Pública. Así, el autor, califica como falsedad documental del art. 390.1.2º CP, las facturas aparentemente emitidas por empresas que se comprueban inexistentes, Igualmente entiende que alterar el dato de la cuantía una vez emitida la factura supone quebranto del art. 390.1.1º CP. Documentar, sin el consentimiento de los intervinientes transacciones por importes superiores a los reales, art. 390.1.3.º CP. CHOCLÁN MONTALVO, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.47: "Por tanto, se ataca la autenticidad no porque se mienta sobre la causa de un contrato, sino porque se altere de alguna manera el soporte material (se cambia el nombre del emisor, se altera su firma, etc.) esto es, el caso del art 390.2º es un caso de falsedad material no ideológica".

¹³²² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa, PE*, 4ªed, 2013, p.688.

¹³²³ Cfr. SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.498. BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.294. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *Leyes Tributarias comentadas*, 2002, p.99: "...la falsedad en documento mercantil cometida en las facturas correspondientes a operaciones irreales, por cuanto que se encuadra en este último supuesto, concurrirá idealmente tanto con el delito fiscal cometido en la autoliquidación de IVA como el eventual delito fiscal perpetrado en la declaración de impuestos que gravan la renta, como son el IRPF o el IS." LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, pp.795-796, quien no refiriéndose explícitamente a las facturas, refiere: "...creo que deberá de observarse las reglas del concurso ideal cuando la falsificación constituya el medio utilizado para alcanzar el resultado defraudador" defraudador".

siempre que la factura falsa sea el medio fraudulento con el que llevar a cabo el delito fiscal¹³²⁵.

En este sentido, y pese a que el concurso ideal será lo más habitual en este tipo de supuestos, la doctrina apunta a determinados casos en los que será de aplicación el concurso real entre ambos ilícitos. Esto sucederá básicamente cuando la falsificación se lleva a cabo con otra finalidad distinta a defraudar a Hacienda, y cuando haya tantas acciones como delitos¹³²⁶.

En lo relativo a la autoría y participación, diremos que existe una práctica habitual de venta o suministro de facturas falsas por personas físicas a través de sociedades. Como es sabido, estos documentos mercantiles podrán servir para llevar a cabo un fraude fiscal por parte del adquirente de aquellas. Por ello, si aquel sujeto, -el vendedor de la factura, también denominado *facturero*-, conociera el destino de la misma, es decir, la defraudación fiscal, se entiende que además de autor de la falsedad, actúa como cooperador necesario del delito contra la Hacienda Pública¹³²⁷.

¹³²⁴ Art. 77 CP: "Lo dispuesto en los dos artículos anteriores no es aplicable en el caso de que un solo hecho constituya dos o más delitos, o cuando uno de ellos sea medio necesario para cometer el otro".

¹³²⁵ Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.398, para quien, a propósito de la falsedad de facturas con fin de defraudación fiscal, argumenta que: Hay que "distinguir, por un lado, aquellos supuestos en los que la falsificación del documento se hace exclusivamente con la única finalidad de defraudar a la Hacienda Pública, en los que existe una unidad de acción pero se cometen dos delitos; en estos casos considero adecuado califica el concurso como ideal, pues existe una unidad de fin, y aunque hay dos delitos, se cometen en concurso ideal pues la finalidad última unifica a ambos. Mismo criterio relativo a la apreciación del concurso ideal cuando la falsificación de la factura tenga como única finalidad de cometer el delito de fraude fiscal, en FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.542. ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.381, quien admite que "la posición casi unánime es la consideración de que la confección y uso de facturas- anteriores a la consumación del delito contra la Hacienda Pública-, es un medio necesario para la comisión del delito fiscal, lo que implica una relación de concurso medial o ideal impropio".

¹³²⁶ Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.399. Para el autor "pueden existir supuestos en los que el acto falsario se utiliza, finalmente, para defraudar a la Hacienda Pública, pero no se realiza con esa única finalidad, bien porque el autor de la falsedad puede ser un tercero que se desentiende del uso que el comprador va a dar al documento o bien porque puede ser utilizado en perjuicio de terceros distintos de la Hacienda, como los acreedores o los mismos accionistas; aquí se han realizado dos acciones cada una de las cuales por separado es constitutiva de un delito, falta la unidad de fin y hay tantas acciones como delitos por lo que existe un concurso real de delitos."

¹³²⁷ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.58. Para el autor, "el que confecciona y vende las facturas podrá ver incrementada su responsabilidad como inductor o cooperador necesario en un delito fiscal, si conoce el destino final de esa factura, es decir, que se utilizará para defraudar a Hacienda. De lo contrario, su responsabilidad quedará limitada a las falsedades cometidas." APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p.399: "Respecto al caso de que sea un tercero el autor de la falsedad, este puede ser, además, participe del delito fiscal".

2.6.2. Facturas falsas con fines de defraudación fiscal cuya tipicidad se encuentra discutida

Fuera de las modalidades falsarias de facturas analizadas en el punto anterior, encontramos otras, cuya calificación jurídica se encuentra "a caballo" entre el apartado 2º -penalmente típico-, y 4º -atípico para particulares-, del art. 390.1 CP.

Hemos de partir que esta distinción se realiza por un sector doctrinal en los casos en que la falsedad de la factura concurre con un delito de defraudación fiscal.

En este sentido la doctrina se ha referido a estas a otras falsedades de facturas en las que, si bien, la firma y los datos identificativos son ciertos, es decir, se corresponden con la persona o entidad a la que dicen pertenecer,¹³²⁸ son falsos alguno de los restantes elementos de la misma, -por ejemplo, mercancía entregada, servicio prestado, etc.-.

En estos casos y según la doctrina a la que nos referimos, la alteración documental en facturas auténticas que no reflejan la verdad sobre la existencia o condiciones de una transacción económica,¹³²⁹ pero en las que los datos de emisor y receptor son ciertos¹³³⁰, constituyen una modalidad incardinable como falsedad ideológica del art. 390.1.4º CP.

De esta forma, y según esta doctrina, cuando dichas falsedades se lleven a cabo para defraudar a la Hacienda Pública, únicamente podrían calificarse los hechos como delito fiscal.¹³³¹

¹³²⁸ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p.317.

¹³²⁹ En palabras de SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), *Derecho Penal, PE*, 2016, p.498.

¹³³⁰ Cfr. MIR PUIG, "Facturas falsas para defraudar a Hacienda", *La Ley Penal*, 2009, p.4: "La conclusión alcanzada sólo niega que quepa castigar este delito -añadimos, la falsedad documental de facturas-, junto a un delito fiscal cuando la falsedad consiste solo en el carácter ficticio de la operación documentada en la factura siendo autentico el emisor. En tal caso existe un concurso de leyes en el cual el delito fiscal desplaza el delito de falsedad. En tal caso, existe un concurso de leyes en el cual el delito fiscal desplaza el delito de falsedad." Para FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, pp.543-544. Para el autor, la atipicidad a la que hacemos referencia en relación a las falsedades ideológicas no excluye que aquel que realice facturas falsas a través de este tipo de falsedades pueda ser considerado cooperador necesario o cómplice del delito de defraudación tributaria con el que colabora.

¹³³¹ Por atipicidad penal del art. 390.1.4º para particulares. Según concluye MIR PUIG, "Facturas falsas para defraudar a Hacienda", *La Ley Penal*, 2009, p.5: "No cabe castigar junto a ningún delito fiscal (ni de defraudación, arts. 305 y ss. CP, ni de falseamiento contable, art. 310 CP) la aportación de facturas que documentan

Sin embargo, esta conclusión, pacíficamente aceptada por la doctrina mayoritaria, no ha sido refrendada por la jurisprudencia penal, la cual, se ha mostrado vacilante sobre la calificación jurídica a aportar en estos supuestos¹³³².

Así, encontramos por ejemplo la SAP BARCELONA, 744/2004, de 23 de julio de 2004, entre otras¹³³³, la cual califica la falsedad de facturas correspondientes a meras operaciones ficticias con emisores reales, como falsedad documental del art. 390.1.2º CP, en concurso ideal con delito contra la Hacienda Pública:

"Y es que la falsedad ideológica a que se hace referencia en el recurso, recae únicamente sobre el número 4 del artículo 390, que sanciona al que cometa falsedad "faltando a la verdad en la narración de los hechos" una falsedad que queda fuera del ámbito penal cuando es cometida por particulares. Y no es éste el caso que nos ocupa, toda vez que la reprochabilidad penal de la conducta de las facturas debatidas, documentos mercantiles en definitiva, se asienta no en el número 4, sino en el 2 del artículo 390 del Código Penal, como la simulación de un documento de forma que induzca error sobre su autenticidad. Y simuladas fueron las facturas no ya sólo por no

operaciones ficticias, ya se hayan creado o simplemente se hayan usado con la finalidad de perjudicar a Hacienda. Esta conclusión es compatible con la tesis del Tribunal Supremo de que las facturas de contenido ficticio caben en el 390.1.2º CP y no quedan excluidas del tipo previsto para el particular por el art. 392 CP. La conclusión alcanzada sólo niega que quepa castigar este delito junto a un delito fiscal, cuando la falsedad consiste sólo en el carácter ficticio de la operación documentada en la factura, siendo auténtico el emisor. En tal caso, existe un concurso de leyes en el cual el delito fiscal desplaza el delito de falsedad". MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal económico y de la empresa, PE, 4ªed, 2013, p.687: "...parece claro que la "factura falsa" que se exhibe es un documento genuino y auténtico porque la firma y los datos identificativos se corresponden con la persona o empresa a la que dice pertenecer; lo que es falso es el contenido del documento, o sea, el servicio que se presta o la mercancía que se ofrece. [...] Cuestión diferente es que se aluda a otras hipótesis en que la "factura falsa" sea emitida por una empresa inexistente o de un modo en que ni el membrete, ni la firma, ni los datos identificativos se corresponden con la realidad. En tal caso podría entenderse que se simula íntegramente un documento, de tal manera que se induce a error sobre su autenticidad y, en consecuencia, constituir el delito del art. 390.1.2º."

¹³³² Así lo refieren BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, pp.318-319, con cita a distinta jurisprudencia en uno u otro sentido.

¹³³³ En relación a sentencias de la jurisprudencia menor que consideran un concurso de delitos entre la falsedad de facturas por meras operaciones ficticias y emisores auténticos, *Vid.* SAP León 519/2014, de 14 de octubre de 2014: "En el caso de autos no hay duda alguna del aporte efectivo y trascendente por parte de don Baldomero al delito fiscal cometido por don Evaristo, facilitándole dos facturas los números NUM002 y NUM003 del año 2002, falsas de toda falsedad, pues ni nunca habían sido abonadas ni los trabajos que reflejaban existía la más mínima prueba de haberse llevado a cabo". Mismo criterio en SAP Barcelona, 744/2004, de 23 de julio de 2004. También la SAP Murcia 457/2017, de 30 de octubre de 2017, en la que, como en las anteriores, se acepta el concurso entre delito de defraudación fiscal y delito de falsedad en documento mercantil, por haberse realizado la falsedad en facturas por operaciones inexistentes: "En esta misma actividad empresarial, a Verdimalva Mediterránea, SL le fueron prestados por otros empresarios algunos servicios o le fueron entregando bienes. Con el fin de evitar el pago a la Hacienda Pública de gran parte de las cuotas que, en concepto de IVA, correspondía abonar a Verdimalva Mediterránea, SL el acusado Camilo se concertó con el también acusado, Leonardo, nacido el NUM002 -1984, con DNI NUM003 y sin antecedentes penales en la fecha de los hechos, para que, a través de la mercantil Serviagri La Mancha, SL con CIB B-73441198, de la que este último era administrador único, emitiera facturas a Verdimalva Mediterránea, SL por servicios que no le fueron realmente prestados pero que permitirían aparentar en el receptor de las facturas un IVA soportado, y por tanto deducible, en las declaraciones de este impuesto. Así, de las cantidades declaradas por Verdimalva Mediterránea, SL como IVA soportado para deducir su cuota, 59.018,61 euros procedían de facturas emitidas por Serviagri La Mancha, SL. El concepto de tales facturas, transporte de personal al puesto de trabajo, poda y plantación de lechugas y compra de basura y abono, no obedecía a la realidad".

obedecer a operaciones reales, sino por incorporar el IVA con indiscutible dolo falsario, entendido como la conciencia y voluntad de trastocar la realidad, gozando de entidad suficiente como para perturbar el tráfico jurídico al que iban destinadas, con el fin último de incorporarse al expediente fiscal."

Finalmente, queremos añadir, que en los procedimientos por delito fiscal, los datos contenidos en las facturas suelen incorporarse a las declaraciones o autoliquidaciones tributarias con el objeto de minorar la carga tributaria. Y es que la falsedad de una factura sin más no tendría sentido si no se proyecta sobre las comunicaciones tributarias que han de hacerse a Administración Tributaria. Eso es lo que permitirá realizar la defraudación. Esta circunstancia, podría hacernos pensar que se producen dos falsedades; de un lado la relativa a la factura y, de otro, la de la propia declaración o autoliquidación tributaria. No obstante, como hemos referido más arriba, la única falsedad posible sería, en su caso, la relativa a la propia factura.

3. SUPUESTO PARTICULAR: TIPOS PENALES APLICABLES EN LAS TRAMAS DE ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE VEHÍCULOS CON FINES DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

3.1. Introducción. Casuística a analizar

Existe una modalidad de defraudación referente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y vehículos, cuya importancia y magnitud económica no son nada desdeñables.

Sin entrar en el esquema defraudatorio que siguen estas organizaciones, a cuyo análisis nos remitimos a otro punto del presente trabajo¹³³⁴, diremos que mediante ese tipo de adquisiciones se consigue eludir importantes cantidades en concepto de IVA e

¹³³⁴ Vid. Capítulo XVII.

Impuesto de Matriculación (*Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*¹³³⁵).

En relación a la defraudación del IVA no hay duda de su incardinación como delito de defraudación fiscal dado que es en los tributos de devengo instantáneo pero de declaración periódica como el IVA, se suman diferentes defraudaciones dentro de un mismo concepto tributario y por año natural¹³³⁶ -art. 305.2, apartado a) CP-.

Ejemplo de ello es la SAN Penal 54/2009, de 20 de noviembre de 2009, la cual analiza hechos relativos a adquisiciones intracomunitarias de vehículos:

Por auto de 17 de febrero de 2005 se concretó el objeto de dicha investigación relativa a una trama empresarial creada para introducir vehículos de lujo procedentes de otros países de la Unión Europea y defraudar en el pago del IVA y del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, haciendo recaer sobre algunas empresas, al frente de las cuales se coloca un testaferro, la responsabilidad del devengo de los mencionados impuestos, sin que el citado devengo a favor de la Hacienda Pública se llegue a realizar al hacer desaparecer periódicamente las referidas empresas, sustituyéndolas por nuevas entidades mercantiles con el nuevo testaferro al frente.

Sin embargo, centrándonos en el *Impuesto de Matriculación*, debemos de precisar, que en vehículos de alta gama la base imponible y los tipos impositivos aplicables pueden suponer una cantidad defraudada ciertamente elevada en el momento de su matriculación. Máxime si estas adquisiciones se realizan por una misma organización delictiva en múltiples ocasiones.

Este tipo de impuesto -el de matriculación-, de devengo instantáneo o declaración no periódica, grava hechos concretos.¹³³⁷ Entre otros, la matriculación de automóviles, embarcaciones o aeronaves.

¹³³⁵ En adelante, IEDMT.

¹³³⁶ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 2012, p.467.

¹³³⁷ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Artículo 65. *Hecho imponible*. 1. *Estarán sujetas al impuesto: a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos, con excepción de: 1. Los camiones, motocarros, furgonetas y demás vehículos que, por su configuración objetiva, no puedan destinarse a otra finalidad que el transporte de mercancías. 2. Los autobuses, microbuses y demás vehículos aptos para el transporte colectivo de viajeros que: tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor, o cualquiera que sea su capacidad, tengan una altura total sobre el suelo superior a 1.800 milímetros, salvo que se trate de vehículos tipo «jeep» o todo terreno. 3. Los que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente*

Como decíamos en otro punto del presente trabajo,¹³³⁸ el art. 305.2, b) CP establece, que en tributos como el ahora referido, el de matriculación, para cuantificar la cuota defraudada a efectos del delito, se hará de forma individualizada por cada operación a liquidar. Consecuencia de ello, el delito fiscal aplicable al denominado impuesto de matriculación se reducirá, en su mayoría, a aeronaves o embarcaciones. Y es que, resulta difícil imaginar que la matriculación de un automóvil suponga, de acuerdo a la normativa del impuesto, una cuota defraudada superior a los 120.000 euros. No obstante, no es algo descartable absolutamente.

Volviendo a la modalidad de fraude de IVA e IEDMT en adquisiciones intracomunitarias de vehículos, se suele producir otra circunstancia cuya consecuencia jurídica queremos analizar. Así, es habitual en estas tramas, reducir ficticiamente en factura la base imponible del vehículo por debajo de su valor de mercado, con el

homologados por la Administración tributaria. A estos efectos, se considerará que tienen exclusivamente alguna de estas aplicaciones los furgones y furgonetas de uso múltiple de cualquier altura siempre que dispongan únicamente de dos asientos para el conductor y el ayudante, en ningún caso posean asientos adicionales y el espacio destinado a la carga no goce de visibilidad lateral y sea superior al 50 por 100 del volumen interior. 4. Los de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o inferior a 125 centímetros cúbicos. 5. Los coches de miniválidos a que se refiere el número 20 del anexo del Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial. 6. Los vehículos especiales a que se refiere el número 10 del anexo citado en el número anterior. 7. Los destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, así como por el Resguardo Aduanero, en funciones de defensa, vigilancia y seguridad. 8. Las ambulancias acondicionadas para el traslado de heridos o enfermos y los vehículos que, por sus características, no permitan otra finalidad o utilización que la relativa a la vigilancia y socorro en autopistas y carreteras. 9. Los furgones y furgonetas de uso múltiple cuya altura total sobre el suelo sea superior a 1.800 milímetros que no sean vehículos tipo «jeep» o todo terreno. b) La primera matriculación definitiva de embarcaciones y buques de recreo o de deporte náuticos, nuevos o usados, que tengan más de siete metros y medio de eslora máxima, en el Registro de Matrícula de Buques. c) La primera matriculación definitiva de aeronaves, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, con excepción de: 1. Las aeronaves que, por sus características técnicas, sólo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos. 2. Las aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos, según certificado expedido por la Dirección General de Aviación Civil. d) La circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren las letras anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo del mes posterior a su adquisición. 2. La aplicación de los supuestos de no sujeción a que se refieren los números 7. y 8. de la letra a) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. En los demás supuestos de no sujeción será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impreso que determine el Ministro de Economía y Hacienda. Se exceptúan de lo previsto en este párrafo los vehículos homologados por la Administración tributaria. 3. La modificación de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley dará lugar a la autoliquidación e ingreso del Impuesto Especial, con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, siempre que no hubieran transcurrido más de cuatro años desde la primera matriculación definitiva. 4. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras del Concierto y del Convenio Económico, en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

¹³³⁸ Cuantificación de la cuota defraudada.

objetivo de reducir la cuantía a abonar como resultado del Impuesto¹³³⁹. Esto es algo sencillo de realizar en una autoliquidación que únicamente está sujeta a comprobación posterior por parte de la Administración Tributaria.

A mayor abundamiento, es habitual que este tipo de organizaciones utilicen la identidad de terceros en la referida autoliquidación, con el objetivo que ante una posible comprobación por parte de la Administración, el procedimiento se dirija contra aquel y no contra la propia organización criminal¹³⁴⁰.

No queremos olvidar la vertiente de esta modalidad delictiva relativa a la defraudación de IVA, la cual plantea varios interrogantes.

Siguiendo el esquema de estas defraudaciones, es habitual que en las empresas denominadas truchas¹³⁴¹, se encuentren administradas por testaferros. Esta circunstancia, obliga a que penalmente se haya de acudir a la figura del artículo 31 CP, y a determinar que el verdadero autor no es el administrador de derecho -testaferro-, sino el administrador de hecho, dado que normalmente, es quien tiene el dominio del hecho. De aquí que las posibilidades de considerar autor al segundo, pasa por la siguiente opción.

Para relajar la exigencia que conlleva la naturaleza del delito fiscal como delito de infracción del deber, donde la posición formal del sujeto determina un deber especial de carácter extrapenal,¹³⁴² la doctrina propone añadir a la naturaleza del delito fiscal como de infracción de deber, un elemento de dominio¹³⁴³. Esto permitiría la incriminación del extraneus en base a un componente de acción y no de mera posición,

¹³³⁹ STS 327/2018 de 4 de julio de 2018: "Cuando sin embargo, posteriormente el IVA y/o parte de los impuestos especiales de matriculación había que pagarlo en España, lo que el acusado ocultaba a los compradores, haciéndoles creer que ya lo habían abonado como parte de la cantidad entregada en la compra. Tras ello realizaba maniobras en Hacienda con la creación ex novo de facturas con mendaces precios a la baja con la intención de minimizar el impacto fiscal".

¹³⁴⁰ En algunas ocasiones el vehículo se matricula a nombre de la persona cuyos datos son utilizados fraudulentamente, y en otros casos, se realizan varias transferencias para generar terceros compradores de buena fe contra los que la Administración no podrá dirigirse.

¹³⁴¹ Las cuáles son las obligadas a ingresar en la Hacienda Pública el IVA repercutido a los adquirentes.

¹³⁴² Cfr. PEREZ ALONSO, E.J. en ZUGALDÍA ESPINAR, (dir.) *Derecho Penal*, PG, 2004, p.744.

¹³⁴³ Como por ejemplo la de *delitos especiales propios de naturaleza mixta*. Vid., MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2016, p.566.

habilitando la posibilidad de su autoría en base a que es él quien lleva a cabo el tipo del artículo 305 CP, y no el testaferro.

Y esta última opción ha sido la escogida por la jurisprudencia de forma mayoritaria en los casos de administradores de hecho de personas jurídicas (art. 31 CP), donde se ha colocado el elemento funcional de dominio del hecho de aquellos, (administradores de hecho), por encima del elemento formal de posición del administrador de derecho.

3.2. El establecer ficticiamente un obligado tributario, ¿constituye estafa o delito de defraudación fiscal?

Con este panorama la cuestión que queremos analizar es la relativa a la autoliquidación del impuesto de matriculación mediante la presentación del modelo 576 (*Autoliquidación del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte*), por parte de una organización criminal dedicada al fraude fiscal analizado. Así es habitual utilizar los datos de identidad de una persona ajena a los hechos - menores, fallecidos, o terceros a quien se utiliza su identidad sin su consentimiento-, para establecer, fraudulentamente a este tercero como obligado tributario del referido tributo. La solución a dicha cuestión obliga a analizar un posible concurso de normas (art. 8 CP), entre el delito fiscal y el delito de estafa.

La consecuencia jurídica de calificar dicha conducta como delito fiscal es que, -debido a la cuantía establecida por el legislador-, en la inmensa mayoría de las falsificaciones del modelo 576, aquella conducta se situará fuera del ámbito penal¹³⁴⁴ y dentro del Derecho administrativo sancionador. Sin embargo de calificarse los hechos como delito de estafa conllevaría una consecuencia jurídica penal desde el inicio de la defraudación¹³⁴⁵.

¹³⁴⁴ Por no llegar a la cuantía de los 120.000€. Será atípico -si se considera que la cuantía es un elemento del tipo- o no punible - de entender la cuantía como condición objetiva de punibilidad-.

¹³⁴⁵ Al existir delito de estafa en cuantía mayor y menor de cuatrocientos euros. *Vid.* arts. 248 y 249 CP.

La doctrina y la jurisprudencia mayoritaria entienden que, por lo general, no sería posible, en este sentido, la aplicación del delito de estafa. El principal argumento es la dificultad de apreciación de que mediante engaño se conduzca a un *acto de disposición* en el sentido del art. 248 CP.

Sin embargo, se ha precisado que si los hechos se llevan a cabo bajo la modalidad de devoluciones indebidas, el esquema defraudatorio del delito de estafa se observa con mayor facilidad, al existir un desplazamiento patrimonial entre la Hacienda Pública y quien solicita la devolución. Esta última posibilidad ha sido aceptada por algún autor bajo la calificación como delito de estafa¹³⁴⁶ con alguna manifestación jurisprudencial al respecto. Sin embargo, la jurisprudencia mayoritaria se muestra reacia, entendiendo que ante un concurso de normas entre ambos delitos vendría a resolverse conforme al principio de especialidad a favor del delito contra la Hacienda Pública¹³⁴⁷.

No obstante, en la casuística relativa a la adquisición intracomunitaria de vehículos, el establecer ficticiamente a un obligado tributario no responde a una modalidad de devoluciones indebidas ni produce ningún tipo de desplazamiento patrimonial hacia el autor de los hechos. Lo que realmente se produce es una especie de *ahorro de gastos* por cuanto en lugar de tributar por la base imponible real, tributa una cantidad menor al establecer un valor al bien inferior al de mercado. Con dicha dinámica se aseguraría la comisión del hecho mediante la interposición fraudulenta de terceros.

¹³⁴⁶ Así lo entiende AYALA GÓMEZ, "Obtención indebida de devoluciones", *La Ley Penal*, Nº 17, 2005, p.10, quien se refiere al supuesto de devoluciones derivadas de supuestas adquisiciones intracomunitarias de bienes, en los que se finge o simula la existencia de una relación tributaria y en las que el sujeto no ha realizado hecho imponible alguno. Evidentemente se requieren el resto de elementos del delito de estafa, lo que permitiría en opinión del mencionado autor, la calificación como delito de estafa en cuantía inferior a 120.000 euros y la aplicación de la continuidad delictiva.

¹³⁴⁷ Imposibilitando subsidiariamente la apreciación de otro delito de cuantía inferior, sino la aplicación del derecho administrativo sancionador. STS 89/2019, de 19 de febrero de 2019: "*Procede... calificar los hechos declarados probados como constitutivos de cinco delitos contra la Hacienda Pública previstos y penados en el artículo 305.1 del Código Penal en grado de tentativa conforme a los artículos 16 y 62 del Código Penal, delito especial que ha de prevalecer frente a la calificación de los hechos como delito continuado de estafa en grado de tentativa de los artículos 250 nº 1.5º, 16.1, 62 y 74 todos ellos del Código Penal, ya que nos encontramos ante un concurso de normas a resolver conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1 del Código Penal.*"

Así se expresa la SAP de La Rioja 95/2015, de 23 de junio de 2015, respecto al Impuesto de matriculación y al delito de estafa:

"Respecto a la calificación como delito de estafa mantenida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en relación con la defraudación por el impuesto de matriculación en el ejercicio de 2004, sosteniendo que aún no alcanzada la cuantía defraudada exigida por el tipo del delito especial, no quedaría despenalizada la conducta porque encaja en el tipo de la estafa, no puede ser aceptada, ya que al no superar la cuantía establecida en el artículo 305 del Código Penal como condición objetiva de punibilidad (teniendo en cuenta el apartado 2 del mismo precepto en cuanto a la determinación de la cuantía), la respuesta del Estado frente a tal conducta antisocial ha de ser la del Derecho Administrativo sancionador, ya que el precepto citado ha de ser aplicado por razón de principio de especialidad, conforme al artículo 8-1ª del Código Penal, en lugar del tipo de estafa, y excluida la condición objetiva de punibilidad relativa a la cuantía, la conducta no es punible, debiendo considerarse como infracción administrativa. En este sentido la STS nº 423/2010, de 21 de abril; y en relación con el tipo de artículo 308 del Código Penal, la STS nº 42/2015, de 28 de enero".

Así, visto lo anterior, existiría otro supuesto en el que tampoco sería descartable la apreciación del delito de estafa. Esta posibilidad obligaría a una modificación del esquema en la que el engañado no fuera la Administración sino los posteriores compradores del vehículo¹³⁴⁸. Se trataría de aquel caso en el que por ejemplo, un intermediario dedicado a la compraventa de vehículos procede a la transmisión de los mismos, haciendo creer a los compradores que en el precio de venta se incluye la correcta liquidación de los tributos necesarios para disponer del vehículo -como es el impuesto de matriculación-, cuando realmente no es así. En estos casos, podrían calificarse los hechos como delito de estafa donde los compradores son los sujetos pasivos del delito,¹³⁴⁹ y donde el desplazo patrimonial es la cantidad abonada por estos en concepto del impuesto de matriculación que creen abonar.¹³⁵⁰

¹³⁴⁸ En algunas ocasiones existen compradores desconocedores de estos hechos, pero, en otras los adquirentes conocen la dinámica llevada a cabo por la organización.

¹³⁴⁹ Supuesto analizado entre otras en la STS 327/2018, de 4 de julio de 2018: *El condenado por la Audiencia, como autor de un delito continuado de falsedad documental en concurso medial con un delito continuado de estafa (en esencia porque en su actividad de intermediación en ventas de vehículos intracomunitarias, para obtener beneficio ilícito, hacía creer al comprador que en el precio de venta que abonaba incluía impuestos, gestoría, matriculación..., de manera que no había que satisfacer más cantidades adicionales, pero generaba nueva facturación, donde trastocaba entidad vendedora y precio menor, que ocultaba a los compradores, quienes al descubrirse la mendacidad debieron afrontar la liquidación del IVA ante la Hacienda Foral de Vizcaya, así como con frecuencia, parte del importe de los impuestos de matriculación, recurre en casación la sentencia condenatoria de instancia.*

¹³⁵⁰ STS 327/2018, de 4 de julio de 2018: *"Si bien es cierto, que en autos, el beneficio que obtiene el recurrente es el derivado de su "comisión", entendida en sentido amplio como el beneficio que obtenía el recurrente con cada*

3.3. Otros tipos penales susceptibles de aplicación: falsedad documental o usurpación de estado civil

Una de las primeras opciones penales que surge en el caso de las alteraciones referidas, es su calificación como falsedad documental. Sin embargo, ya hemos visto anteriormente cómo la doctrina rechaza la tipificación de delito de falsedad documental si se lleva a cabo en modelos tributarios con fines de defraudación fiscal¹³⁵¹.

En cuanto a la posible apreciación de un posible delito de usurpación de estado civil -art. 401 CP-, por el uso de identidades para ficticiamente situarlos sin su conocimiento como obligados tributarios, se argumenta en su contra la necesidad de que la usurpación deba tener cierta permanencia,¹³⁵² y que la persona cuyos datos se

operación al eludir arteramente en las condiciones descritas el abono del impuesto, de donde resultaba un remanente en su favor; cantidad que provenía directamente de las víctimas engañadas y por razón del engaño, pues sólo el ardid del -falaz- menor precio determinaba que se le encargara la compra al recurrente. Esa cantidad, que suponía el desplazamiento de una cantidad del comprador a favor del recurrente, con el consiguiente y correlativo empobrecimiento y enriquecimiento, ocasionada por el engaño basta para la calificación de la estafa. Pero además de esa cantidad defraudada, que supone el ilícito beneficio que obtiene el recurrente, los compradores materializan un perjuicio global, que no tiene por qué coincidir con aquel (no es dable confundir la cantidad defraudada, con el efectivo quebranto económico causado al perjudicado, como en alternativa ponderación expresa el propio art. 249 CP); derivado de haber tenido que pechar con el abono de la parte tributaria eludida fraudulentamente por el recurrente. Perjuicio en cuanto resulta una cantidad, que -arteramente- se les aseguró abonada y sin embargo adeudaban a Hacienda y hubieron de hacerle frente; sobreprecio respecto de la cantidad pactada, derivado de la actividad fraudulenta del recurrente y sobrepuesto a la voluntad de los compradores. Frente a los compradores y víctimas de la estafa, efectivamente mero perjuicio, no cantidad defraudada, cuya cuantía sirve para la modulación de la pena, dentro del tipo simple o agravado que se califique (vd. art. 249 CP)."

¹³⁵¹ Por todos, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.542 para quien "el supuesto de presentación de declaraciones tributarias con datos falsos que oculten y dejen indeterminada la deuda tributaria implica, en principio, una defraudación realizada a través de una falsedad ideológica. En este caso, la afección al bien jurídico tutelado absorbe completamente la falsedad realizada en las declaraciones".

¹³⁵² STS 669/2009, de 1 de junio de 2009: *Acudiendo a la concepción dominante y a lo declarado por la jurisprudencia, es claro que no basta una suplantación momentánea y parcial, sino que es preciso continuidad y persistencia, y asunción de la total personalidad ajena con ejercicio de sus derechos y acciones dentro de su "status" familiar y social. Cfr. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones, 1986, p.190, por constituir la falsedad documental de documentos tributarios una infracción al mismo bien jurídico que el delito de defraudación tributaria. RODRIGUEZ MOURULLO, "El nuevo delito fiscal", Comentarios a la legislación penal, RDP, 1983. p.291 respecto a no tener dichas declaración un valor definitivo.*

utilizan deba estar viva¹³⁵³. Por estas razones, se deja fuera del tipo la mayor parte de conductas que venimos analizando¹³⁵⁴.

Como decíamos más arriba, en este tipo de operaciones se suele acompañar una factura de compra del vehículo en los trámites relativos a la matriculación. Dicha factura es la mayoría de ocasiones falsa, pues se establece un precio de compra muy por debajo de su valor de mercado. Esto sirve de sustento para establecer una base imponible en el modelo 576 inferior de la debida, y así, obtener un resultado de la liquidación del impuesto irrisorio en comparación con el debido.

Existe un sector de nuestra doctrina,¹³⁵⁵ que entiende que, en los casos de falsedad de facturas con fines de defraudación fiscal, la tipicidad de las primeras se circunscribe sólo a los casos en los que los datos de emisor y receptor sean falsos¹³⁵⁶.

¹³⁵³ STS 669/2009, de 1 de junio de 2009: *Es interesante también destacar que la opinión dominante sostiene que la persona sustituida ha de ser real y existente, nunca imaginaria, y además viva, pues no es apta para la usurpación pasiva la persona fallecida*

¹³⁵⁴ Normalmente se utilizan identidades de personas ajenas a los hechos de forma aislada, sin que lleven a cabo sobre la misma. Igualmente se utilizan identidades de personas fallecidas, lo que en opinión de la doctrina impide la aplicación del delito de usurpación de estado civil.

¹³⁵⁵ Vid. en este sentido, apartado 2.6 de este capítulo, "Falsedad de documentos mercantiles: las facturas falsas".

¹³⁵⁶ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PE, 4ªed, 2013, p.687-688. Ejemplo de ello puede ser la SAP Lugo, de 25 de febrero de 2004: *"No sólo conocían sus obligaciones Fiscales, sino que efectuaron una auténtica trama para eludir las mismas a través nada menos que de 645 facturas, por trabajos nunca realizados. La tipicidad es clara, no dependiendo la misma del destino final del dinero, aunque en definitiva iba a parar a una sociedad en que ambos acusados eran partícipes. Parece indiscutible - como incluso afirma el dictamen de D. Lázaro - que Pebosa S.A. adquirió facturas irreales con fines defraudatorias... En todo caso las facturas provocaron un error sobre su autenticidad, no siendo emitidas por las personas que figuran en ellas, luego no estamos como se pretende ante una falsedad ideológica, pues afectó al documento mismo, con la finalidad deliberada de acreditar en el tráfico jurídico una relación mercantil de carácter contractual inexistente. La falsedad material por simulación, al resultar afectada la función garantizadora del documento, y tener transcendencia jurídica debe incardinarse en el número 2 del artículo 390 del Código Penal. Los trabajos que reflejaban en todo caso además no fueron realizados".* Mismo criterio en SAP Navarra 219/2019, de 4 de noviembre de 2019, en relación a sociedad dada de baja. Igual en SAP Cádiz 374/2015, de 22 de diciembre de 2015: *"Con tal fin, contando con la colaboración de una gestoría ajena a la empresa, cuyo titular falleció en el año 2007, donde se confeccionaban materialmente las declaraciones tributarias, por encargo de los acusados, en la declaración y auto liquidación del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio fiscal del año 2006 computaron como gastos deducibles, los inexistentes servicios, materiales y trabajos prestados por unos supuestos proveedores, clientes de la misma gestoría, confeccionando una serie de facturas falsas, utilizando para tal fin los disponibles datos personales y mercantiles de aquellos, haciendo constar en las citadas facturas como cliente y destinataria de las mismas la empresa Excavaciones y Construcciones la Florida, que no documentaban operaciones comerciales reales. Las facturas falsificadas fueron objeto de registro en la contabilidad de la empresa, haciendo constar su abono y contabilización. En ejecución del citado plan los acusados de modo sucesivo llegaron a confeccionar o encomendar la confección y contabilización de hasta al menos un total de 91 facturas falsas, por un importe global de 572.617.740 euros, emitidas por 19 proveedores distintos (todos clientes de aquella gestoría) reflejando una actividad comercial ficticia en cuanto a la compraventa de materiales y prestación de servicios, que se reputaron y contabilizaron como gastos mendaces en la cuenta de pérdidas y ganancias de mercantil."* Sin embargo, difiere en ese sentido, aportando ejemplos de elemento de carácter esencial en un documento lo constituye la identidad de los propios intervinientes. Vid. MORILLAS CUEVA, en COBO

Así, de acuerdo a esto último se posiciona la STS 971/2010, de 12 de noviembre de 2010, en la que se condena por delitos de falsedad en documento mercantil, en concurso ideal con delito contra la Hacienda Pública en relación a adquisición intracomunitaria de vehículos mediante facturas falsas. En ellas, algunas de ellas son consideradas falsas, bajo la interpretación de que los datos del emisor no son reales, simulándose así la operativa alegada:

El acusado, con la finalidad de reducir la cuantía del impuesto sobre el valor añadido a abonar en los citados ejercicios, así como de la del impuesto de matriculación, y a pesar de que en el caso de los vehículos importados del extranjero, se trataban de operaciones en las que no se había abonado el IVA en el país de adquisición al haberse hecho uso de la posibilidad legal de exención del pago del IVA en el país de origen... sino que aportó unas facturas realizadas por el mismo, en unas ocasiones utilizando en el membrete de la empresa extranjera y haciendo constar un precio del vehículo inferior al real y estableciendo una cantidad en concepto de IVA, que no se había ingresado, y en otras ocasiones directamente presentaba una factura con el membrete de Grusii de Ress en la que se hacía constar a la citada empresa como vendedora del vehículo en lugar del concesionario extranjero, simulando a sí una operación interna o intracomunitaria, y haciendo constar además un precio del vehículo inferior al real, y una cantidad como abonada en concepto de pago de IVA, que nunca lo fue.

4. CONCURSO CON APROPIACIÓN INDEBIDA

La relación del delito de apropiación indebida con el delito fiscal viene precedida por ser la primera la calificación jurídica que se venía otorgando por la doctrina y jurisprudencia a la modalidad de defraudación fiscal mediante la *elusión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener*, hasta su tipificación expresa por LO 6/1995, de 25 de junio, como forma comisiva del delito fiscal en el ya derogado art. 349¹³⁵⁷.

Por tanto una vez que la conducta concreta ya se encuentra regulada en el art. 305 CP a raíz de la citada Ley Orgánica, se apuntan por la doctrina dos criterios de distinción entre ambas figuras.

DEL ROSAL, M. (dir.) *Compendio de Derecho Penal Español*, PE, 2000, pp.745-746: "Se han descrito como elementos esenciales del documento el lugar, la fecha, los intervinientes y el contenido relevante para la eventual futura prueba" (QUINTERO OLIVARES).

¹³⁵⁷ Cfr. SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.100.

Así, para un sector es apreciable un concurso de normas entre el delito fiscal y el delito de apropiación indebida, a resolver por el principio de especialidad (art. 8.1º CP) en favor del primero.¹³⁵⁸ Sin embargo, otra línea doctrinal entiende -sobre todo para aclarar la consecuencia en las defraudaciones no superiores a 120.000 euros-, que debe ser la diversidad del bien jurídico tutelado el criterio utilizado para distinguir ambos delitos¹³⁵⁹.

Sea como fuere, las defraudaciones mediante elusión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener en cuantía no superior a 120.000 euros serán sancionadas mediante la aplicación del derecho administrativo sancionador,¹³⁶⁰ y consideradas bien penalmente atípicas -bajo la concepción de la cuantía del delito fiscal como elemento del tipo-, o bien conductas no punibles, -bajo la calificación de dicha cuantía como condición objetiva de punibilidad-.

5. CONCURSO CON EL DELITO DE COHECHO

El concurso del delito fiscal con el delito de cohecho nos lleva de nuevo al debate sobre la tributación de ganancias ilícitas tratado en otro tema del presente trabajo.

Como hemos referido al analizar ese tema, la jurisprudencia penal ha recorrido las distintas posiciones que pueden mantenerse en este ámbito. Mientras que en los

¹³⁵⁸ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.176. con cita a jurisprudencia Sala II y resolución de la Fiscalía General del Estado 2/1996, 19 de febrero.

¹³⁵⁹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.540: "*Las infracciones que no alcanzan los 120.000 euros atentan contra la Hacienda Pública en los términos señalados para dicho bien jurídico y, por tanto, no son delitos patrimoniales a los que sería de aplicación la apropiación indebida. No cabe otra explicación para comprender por qué el Ministerio Público no persigue penalmente los innumerables casos de defraudación a cargo de retenedores en los que no se alcanza la mencionada cuantía. Esta tesis es muy importante, porque la tesis que prevalece tiene como consecuencia que las apropiaciones indebidas inferiores a 120.000 euros serán atípicas aunque susceptibles de sanción administrativa.*"

¹³⁶⁰ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.176, quien considera que la consecuencia es una infracción administrativa. Mismo criterio, SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, p.101. Así, también FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.540

inicios se aceptaba el concurso de delitos¹³⁶¹ posteriormente se pasó a entender que en determinados supuestos podría producirse un concurso de normas a solucionar mediante el criterio de absorción (8.3 CP)¹³⁶².

Por ello, hemos de remitirnos a la tributación de ganancias ilícitas, a la vez que añadimos que, de acuerdo con la STS 20/2001, de 28 de marzo de 2001, *-Caso Urralburu-*, es posible un concurso de delitos salvo que se aprecien una serie de elementos cuya consecuencia será la absorción del delito fuente *-cohecho-* en el delito fiscal (art. 8 CP).

Estos requisitos, a tenor de la última sentencia referida son los siguientes: que los ingresos que generan el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior, que el delito inicial sea objeto de condena,¹³⁶³ y que la condena por el delito fuente incluya el comiso de las ganancias o su devolución como responsable civil¹³⁶⁴.

¹³⁶¹ STS 1493/1999, de 21 de diciembre de 1999: Al no estar "ante una única acción doblemente sancionada sino ante una actividad delictiva plural en la que la sanción de alguna de las conductas no absorbe todo el desvalor y reproche que la totalidad de la conducta merece."

¹³⁶² STS 28 de marzo de 2001 seguida por otras muchas resoluciones.

¹³⁶³ Tal y como dice la STS 20/2001, de 28 de marzo de 2001, "cuando no suceda así, por prescripción, insuficiencia probatoria u otras causas, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito fuente (sentencia de 7 de Julio de 1996, núm. 649/1996, caso "Nécora", fundamento jurídico octagésimo cuarto, en la que se mantiene la condena por delito fiscal respecto de ingresos supuestamente derivados de receptación, precisamente porque "por estimación de otros motivos de estos mismos recursos, hemos acordado absolver del delito de receptación")".

¹³⁶⁴ La STS 906/2009, de 23 de septiembre de 2009, entiende aplicable el concurso de normas a resolver mediante el principio de absorción en base a este último requisito. "En definitiva esta Sala acepta la interpretación hecha por la Audiencia confirmando la absorción del delito fiscal por el de apropiación indebida (art. 8-3 C.Penal), ya que todo lo sustraído y sus incrementos han de ser restituidos al perjudicado por el acusado en concepto de indemnizaciones civiles". Igual en SAN (Penal) 46/2007, de 25 de julio de 2007 establece que "sólo la sentencia de 28 de marzo de 2001, estableció un concurso de normas aparente entre el delito de procedencia de los bienes y el delito fiscal, siempre que los beneficios económicos se incluyan en la condena del delito generador, mediante el comiso de las ganancias o a su devolución como responsable civil. Este matiz concurre en el caso de autos, puesto que el delito de blanqueo de capitales no ha llevado aparejada la condena de resarcimiento pero sí el comiso. En la sentencia de la Sección cuarta se ordena el comiso de cuentas por razón de más de dos millones de euros (cantidad equivalente a la petición de responsabilidad civil) en LLOYDS Bank, Banque UBS S.A, Banque Switzerlands de Geneve etc. (Vid."factum" sobre saldos de cuentas bloqueadas y paralelo comiso condenatorio en sentencia de 31 de julio de 2006), más otros elementos: especialmente aeronaves y joyas. Así las cosas, hay un pronunciamiento pecuniario más allá de la multa, por lo que el supuesto es coincidente en lo esencial con la doctrina invocada. No en vano más reciente doctrina emanada del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2003, mantiene el criterio de la compatibilidad salvo que las medidas y sanciones (se entiende que no a título de multa) hubieran absorbido aquellas ganancias que pudieran haber aumentado la capacidad económica del culpable... Proceda declarar la ABSOLUCIÓN de los acusados Lázaro y José Carlos de los delitos de blanqueo de capitales ya enjuiciado y de los delitos fiscales por absorción del hecho ilícito en la condena por delito de blanqueo de capitales."

6. CONCURSO CON DELITO CONTABLE

El actual delito contable se encuentra regulado en el art. 310 CP y fue aprobado por LO 15/2003, de 25 de noviembre¹³⁶⁵. Dicho precepto es heredero del art. 350 bis, aprobado por LO 2/1985, de 29 de abril el cual contenía una redacción de los supuestos de hecho prácticamente idéntica a la actual.

La doctrina de forma unánime entiende que la relación del delito fiscal y con el delito contable viene regida por un concurso de normas (art. 8 CP), por el cual, cuando para llevar a cabo la defraudación fiscal se hubiera ejecutado alguna de las conductas tipificadas en el delito contable prevalecerá la aplicación del delito contra la Hacienda Pública¹³⁶⁶.

El razonamiento doctrinal para considerar lo anterior se centra en dos puntos. En primer lugar la calificación de alguna de las modalidades del delito contable son considerados actos preparatorios del delito fiscal¹³⁶⁷. Y en segundo lugar los actos tipificados como delito contable carencia de sustantividad propia respecto del delito contra la Hacienda Pública¹³⁶⁸.

¹³⁶⁵ *Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales: a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.*

¹³⁶⁶ *Cfr. MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), Delitos, 2015, p.511: "El delito de defraudación tributaria consume la sanción de los delitos contable o de falsedad documental que en su caso se hubieran realizado para tal fin". FERRÉ OLIVÉ, Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública, 2018, p.536, BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: Derecho Penal económico, 2010, p.320, APARICIO PEREZ, Delitos contra la Hacienda Pública, 1990, p.119. LOMBARDEO EXPÓSITO, Delitos contra la Hacienda Pública, 2011, p.85. SIMÓN ACOSTA, El delito de defraudación tributaria, 1998, p.105, CHICO DE LA CÁMARA, El delito de defraudación tributaria, 2012, p.177, RANCAÑO MARTÍN, El delito de defraudación tributaria, 1997, p.148.*

¹³⁶⁷ *Cfr. FERRÉ OLIVÉ, Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública, 2018, p.536, pues "el delito contable se encuentra en una etapa previa de afección al bien jurídico o de menor intensidad..." SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA (coord.), Derecho Penal, PE, 2016, p.499. CHOCLÁN MONTALVO, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, GF, 2000, p.53: "El delito contable tipificado en el art. 310 necesitada interpretación restrictiva. Se trata de un caso de acto preparatorio (supuestos a y b) o tentativa de delito fiscal (supuestos c y d)".*

¹³⁶⁸ *Cfr. APARICIO PEREZ, Delitos contra la Hacienda Pública, 1990, p.118, referido al antiguo art. 350 bis.*

Por ello, de no realizarse la absorción y castigarse mediante concurso de delitos se producirá vulneración del principio *non bis in idem*¹³⁶⁹.

Así se ha posicionado también la jurisprudencia del TS, entre otras en la STS 2401/1992, de 31 de octubre de 1992¹³⁷⁰.

La sentencia de instancia condena por un delito del art. 350 bis a), que algunos llaman contable y cuya denominación acaso más expresiva pudiera ser la de grave incumplimiento de determinadas obligaciones contables, y, por otro, contra la Hacienda Pública, ambos referidos al año 1985, lo que no es correcto hacer, desde el punto de vista técnico-penal, pues, como señala la Sentencia de 27 de diciembre de 1990, este delito contable va dirigido a tipificar unos determinados comportamientos, actos formales, en definitiva, que ofrecen la característica de poder servir de medio para la realización o posibilitación maliciosa de los delitos contra la Hacienda Pública y que, por consiguiente y en realidad, son actos preparatorios que por mandato legal adquieren la categoría de figura penal propia y específica cuando se ofrecen autónomos, pero que sustancialmente no pasan de ser una modalidad, una forma imperfecta, en el iter criminis del delito fiscal o contra la Hacienda Pública, de tal manera que la relación concursal entre el art. 350 bis y el 349 es de normas y no de delitos. Si una conducta es subsumible, primero en el delito contable y, después, en el delito contra la Hacienda Pública, se da una clara relación de consumición. No se puede castigar con independencia el acto preparatorio de un delito y el delito, después consumado, a que dicho acto se refiere, porque constituiría una vulneración del principio esencial non bis in idem.

¹³⁶⁹ Cfr. LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.85. No obstante, LAMARCA, bajo la anterior regulación, consideraba que entre el art. 349 y 350 bis, podía producirse un concurso ideal de delitos, ya que "el primero -añadimos, el delito fiscal-, puede llevarse a cabo por procedimientos distintos a los reseñados en el último precepto". Vid. LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, pp.795-796.

¹³⁷⁰ Seguida entre otras por la STS 1211/2002, de 29 de junio de 2002, o la SAP Valencia 447/1998, de 3 de diciembre de 1998: "Por último, aceptar la tesis de la recurrente en cuanto a la no aceptación de la existencia del delito contable por aplicación indebida del art. 350 bis a) del Código Penal, ya que como dice el Tribunal Supremo en (sent. 29-12-90) no es correcto desde el punto de vista técnico penal, condenar por un delito contra la Hacienda Pública y por un delito contable o de grave incumplimiento de determinadas obligaciones contables puesto que el delito contable va dirigido a tipificar unos determinados comportamientos que ofrecen la característica de poder servir de medio para la realización o posibilitación maliciosa de los delitos contra la Hacienda Pública, siendo, una modalidad imperfecta en el iter criminis del delito fiscal de tal manera, que la relación concursa entre el art. 350 bis y 349 es de normas y no de delitos, por ello, si una conducta es subsumible primero en el delito contable y después en el delito fiscal se da una clara relación de consumición. No pudiendo por ello castigarse con independencia, el acto preparatorio de delito y después, el delito consumado a que dicho acto se refiere porque constituiría una vulneración del principio esencial "non bis in idem". Procediendo por ello estimar este motivo y dictar en este punto una sentencia absolutoria".

7. CONCURSO CON BLANQUEO DE CAPITALS

Para analizar el concurso entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales se requiere básicamente contestar a la pregunta de si la cuota defraudada en el delito fiscal puede ser objeto de un posterior blanqueo.

Empecemos refiriéndonos a la actual regulación del delito de blanqueo de capitales, la cual se encuentra en el artículo 301 CP con la siguiente redacción¹³⁷¹:

El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.

A partir de aquí las posibles soluciones se dividen en dos teorías, quienes aceptan la posibilidad de que el delito fiscal pueda ser un delito previo al delito de blanqueo de capitales y los que entienden que no es factible dicha opción.

Ambas interpretaciones, de largo estudio por nuestra doctrina, vinieron a ser plasmadas en la STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012 sobre el conocido caso "Ballena Blanca". En dicha resolución se acepta la posibilidad de un concurso de delitos entre ambos ilícitos penales. No obstante en la misma se produce un voto particular que se posiciona negando la posibilidad de un concurso de delitos entre el delito fiscal y en blanqueo de capitales.

¹³⁷¹ Número 1 del artículo 301 redactado por *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.

7.1. A favor de que el delito fiscal sea delito base del delito de blanqueo

Un sector de nuestra doctrina se ha mostrado a favor de la posibilidad de un concurso de delitos entre el delito fiscal y el posterior delito de blanqueo de capitales¹³⁷².

Entre los argumentos utilizados para aceptar dicha posibilidad encontramos principalmente dos; la existencia de distintos bienes jurídicos entre ambos delitos y la normativa administrativa relativa al blanqueo de capitales, la cual habilitaría expresamente dicha posibilidad.

7.1.1. Sobre la existencia de distintos bienes jurídicos

Analizando la primera cuestión, el bien jurídico protegido en el delito fiscal se identifica bien con el patrimonio de las Haciendas Públicas,¹³⁷³ o bien con la actividad tributaria del Estado,¹³⁷⁴ según se opte por la tesis patrimonialista o por una

¹³⁷² Cfr. BLANCO CORDERO, "El delito fiscal como actividad", *RECPC*, 2011, p.4, GARCÍA BAÑUELOS, "El delito fiscal como actividad delictiva previa", *QF*, 2015, p.10, quien a pesar de los puntos críticos que niegan dicha posibilidad, concluye tras un análisis de los mismos que es posible el concurso de delitos. A la misma conclusión llega MALLADA FERNANDEZ, "El delito fiscal como delito previo al blanqueo de capitales", *QF*, 2012, p.7.

¹³⁷³ Cfr. RODRÍGUEZ DEVESA/ SERRANO GÓMEZ, *Derecho Penal Español, PE*, 1995, p.577: "el bien jurídico protegido son los intereses patrimoniales del Estado, Comunidades Autónomas, forales y Entidades locales". MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.283: "El bien jurídico inmediatamente protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en la recaudación tributaria". Se trata por tanto de proteger el erario público cuya vulneración ha de ser captada por el dolo del autor, Vid. en ese sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.283. DEL POZO LÓPEZ/ARNAU ZOROA, en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, 1977, p.414: "...Y concretamente, el derecho de crédito por tributos de las Haciendas...".

¹³⁷⁴ Así, GRACIA MARTÍN, "La configuración del tipo objetivo en el delito de evasión fiscal", *REDF*, 1988, p.278: "El bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria [...] lo defino, en este sentido como la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual". MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, PE*, 2013, p.964: "En los tipos delictivos que afectan directamente a la Hacienda Pública el bien jurídico protegido es la funcionalidad de la misma, tanto en su vertiente de ingreso público, como en la de gasto público (art. 31.1 y .2 CE) [...] El fraude fiscal propiamente dicho (art 305) en el que el ataque a la Hacienda Pública se refleja en la lesión tributaria correspondiente a cada una de las figuras tributarias que integran el sistema." De acuerdo con esta interpretación de MUÑOZ CONDE se expresa CÓRDOBA RODA, "Prescripción y delitos contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, 1999,p.3. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.64: "El bien jurídico protegido no es el Erario Público, sino como pone de manifiesto FERRÉ OLIVÉ, la Hacienda Pública, entendida en su sentido dinámico como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público". BOIX REIG, J. (dir.) : *Derecho Penal, PE*, 2012, p.17: "En una primera aproximación, podría decirse que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública... no obstante, si se profundiza [...] deberá destacarse el aspecto socioeconómico del bien jurídico protegido: el interés de la Hacienda Pública en la completa recaudación de

interpretación funcional del bien jurídico. Sin embargo en el delito de blanqueo de capitales, se protege el orden económico o, en concreto, el tráfico lícito de bienes¹³⁷⁵.

Así la jurisprudencia, en su caso, al analizar los bienes jurídicos de ambos delitos llegaba al siguiente razonamiento¹³⁷⁶:

"Por otro lado, los comportamiento de uno y otro delito son diferentes y diversos son los bienes jurídicos protegidos. En el delito de blanqueo la doctrina mayoritaria sostiene que se afecta al orden económico, esto es "la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes" o bien "la regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía". El sistema de economía de mercado está garantizado por los poderes públicos (art. 38 CE). La base de esta concepción económica se encuentra en la libre y leal competencia, por lo que el sistema económico regular se ve afectado por la afluencia de recursos económicos que se general al margen del propio sistema, con efectos sobre la financiación de las empresas, competencia desleal y consolidación de organizaciones que contaminan el orden económico y merman la credibilidad del mercado. Algún autor apunta que el bien jurídico protegido es la seguridad interior del Estado, pero entendido como preservación del orden público, sino antes bien como interés en la erradicación de ciertas formas de delincuencia, la delincuencia organizada. En particular, cuyos objetivos consisten en la obtención de cuantiosos beneficios que es necesario legitimar o reciclar como requisito indispensable para su disfrute. De manera que en la medida que se penalizan las conductas de blanqueo, se estaría combatiendo dicha clase de delincuencia en uno de sus componentes nucleares. Realmente nos encontramos ante un delito pluriofensivo que afecta al orden socioeconómico y a la Administración de Justicia, cuya punición está justificada por la lesividad inherente a las conductas tipificadas, así como por razones de política criminal radicadas en la lucha contra la criminalidad organizada. En el delito fiscal en relación al bien jurídico la jurisprudencia habla de la íntima relación que guarda con la función que los tributos cumplen en un Estado Democrático de Derecho, subrayando que el incumplimiento de las prestaciones patrimoniales de carácter público está presente en el tipo del injusto de este delito. De entre las diversas hipótesis que han marcado el bien jurídico protegido -fe pública, el deber de lealtad, el palmario, la función del tributo en el Estado de Derecho- es la Hacienda Pública el que prevalece, pero no desde una perspectiva exclusivamente patrimonial sino del interés del Estado y de la propia Hacienda Pública de que la carga tributaria se realice con los modos fijados en la Ley, se protege, en consecuencia, el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público. La STS. 643/2005 de 19.5, tras valorar que algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública, y aceptar que al final el perjuicio es económico, mantiene en línea de las concepciones más funcionales que la justificación de semejante delito y pena, radica en la inadmisión de vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática, lo que conduce a un bien jurídico protegido basado en los principios constitucionales

tributos." Interpretación seguida por las STS 952/2006, de 06/10/2006: "Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas." STS 1629/2001, de 10/10/2001: en la teoría del derecho penal fiscal[...]se afirma que "se contempla como bien jurídico, en consonancia con la jurisprudencia y la teoría dominante, la recaudación completa de los impuestos particulares". MORILLAS CUEVA (coord.), *Sistema de Derecho Penal Español*, PE, 2011, p.649.

¹³⁷⁵ Cfr. GONZÁLEZ RUS en COBO DEL ROSAL, M. (dir.) *Compendio de Derecho Penal Español*, PE, 2000, p.534

¹³⁷⁶ STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012.

que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y los cargos públicos, por lo que cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra ellos".

En este sentido y como consecuencia de lo anterior, la jurisprudencia negaba que con uno sólo de los preceptos -delito fiscal o blanqueo de capitales-, se abarcara la total antijuricidad del hecho,¹³⁷⁷ por lo que la aplicación de ambos no vulneraría el principio non bis in idem¹³⁷⁸.

Consecuentemente se trata de conductas que adquieren relevancia penal y criminológica autónoma y permiten su aplicación conjunta como suma de actividades delictivas de distinto carácter y de bienes jurídicos de distinta naturaleza afectados, por lo que la norma del delito penal no abarca la total antijuricidad del hecho.

7.1.2. Sobre el alcance de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo

En segundo lugar y tal y como refiere este sector doctrinal, hemos de remitirnos a la normativa administrativa relativa al blanqueo, en concreto a la *Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*. Así, en su art. 1.2¹³⁷⁹ se incluye una interpretación auténtica de lo que se considera, a efectos de esa Ley, conductas constitutivas de blanqueo de capitales. En ellas, uno de los elementos requeridos es que los bienes objeto de conversión, transferencia, ocultación, etc., "procedan de una actividad delictiva".

¹³⁷⁷ STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012.

¹³⁷⁸ STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012: "*Es rechazable el argumento de que el blanqueo dimanante de un delito fiscal vulnera el principio "ne bis in idem", por cuanto, por un lado, la cuota defraudada es el resultado de la liquidación tributaria de un fraude al erario público, en tanto que el objeto del ulterior blanqueo es la ganancia obtenida de ese fraude, es decir la cuota tributaria*".

¹³⁷⁹ Art. 1.2. *Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.* "A los efectos de la presente Ley, se considerarán blanqueo de capitales las siguientes actividades: a) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos. b) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la localización, la disposición, el movimiento o la propiedad real de bienes o derechos sobre bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva. c) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva. d) La participación en alguna de las actividades mencionadas en las letras anteriores, la asociación para cometer este tipo de actos, las tentativas de perpetrarlas y el hecho de ayudar, instigar o aconsejar a alguien para realizarlas o facilitar su ejecución".

Por ello, a renglón seguido encontramos también en su art. 1.2 una referencia expresa a la posibilidad de que la cuota defraudada en el delito fiscal sea un bien procedente de una actividad delictiva.

"A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública".

La primera duda que surge a la doctrina, es determinar cuál es el alcance de dicho precepto. Es decir, ¿es posible que esa Ley venga a interpretar una norma del Código Penal como es el delito de blanqueo de capitales? O, ¿sus efectos quedan limitados únicamente a la propia Ley 10/2010?

La doctrina se ha mostrado, por lo general, reticente a la primera opción, criticando la expansión del delito de blanqueo bajo las directrices de la propia Ley 10/2010¹³⁸⁰. E igualmente se ha posicionado la jurisprudencia, quien, haciéndose eco de ambas interpretaciones, concluye en la STS 974/2012 en el siguiente sentido¹³⁸¹:

"No obstante la interpretación que la doctrina ha hecho de la citada Ley tampoco ha sido uniforme: -Un sector entiende que el hecho de que el art. 1.2 de la Ley utilice la expresión "a los efectos de esta Ley..." se consideran las cuotas defraudadas a Hacienda como bienes procedentes de un delito, debe interpretarse como la clara intención del legislador de que únicamente a los efectos de la Ley de Prevención del Blanqueo y de su regulación administrativa y, por tanto, no a los efectos del Código Penal, puede considerarse que las cuotas defraudadas a la Hacienda Pública proceden de delitos, pero no tiene ninguna incidencia en el ámbito penal que seguiría dejando fuera al fraude fiscal como delito previo del blanqueo de capitales. Esta interpretación, con todo, no resulta convincente pues precisamente el objetivo de la Ley es armonizar la definición de blanqueo que se contiene en ella con la del Derecho Penal. -Otra posibilidad es considerar que constituye un criterio de interpretación de los tipos penales relativos al blanqueo de capitales de

¹³⁸⁰ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.291: *En todo caso, la inclusión de la cuota defraudada como objeto de la actividad de blanqueo es a los solos efectos de la Ley 10/2010, de 28 de abril, lo que no quiere decir que no sea posible una interpretación autónoma y alternativa de 301 CP, conforme a los principios y fin de protección de la norma penal, que resultan incompatibles con la expansión pretendida de la Ley 10/2010.* FALCON Y TELLA, R. (2011): "La reforma del Código penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo", *Quincena fiscal*, nº 1/2011, 2/2011, p.6: *Por otro lado, no debe olvidarse tampoco que la inclusión de la cuota defraudada entre los bienes procedentes de una actividad delictiva, que ordena el art. 1 de la nueva Ley 10/2010, lo es sólo a «los efectos de esta Ley», lo que también puede utilizarse para limitar o excluir sus efectos sobre el tipo del art. 301 del Código penal.*

¹³⁸¹ STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012.

los arts. 301 y ss. CP. Se trataría, por lo tanto, de una especie de interpretación auténtica que permitiría la persecución conjunta del delito fiscal y del blanqueo de capitales. Se estaría así configurando el tipo del art. 301 como una especie de norma penal en blanco, cuyo elemento típico bienes que "tienen su origen" (nº 1) o "proceden" (nº 2) de algún delito debe interpretarse por remisión a la normativa administrativa, en este caso la Ley de 2010. Interpretación que tampoco resulta convincente por su dudosa constitucionalidad. Primero porque la propia literalidad del art. 301 CP carece de una remisión normativa expresa a normativa extrapenal alguna. Segundo, por las dudas que surgirían de cara a su compatibilidad con la reserva de Ley orgánica propia de la materia penal, que resulta necesaria en este ámbito al prever los tipos del blanqueo de capitales penas de prisión. Resulta por ello, razonable entender que la intención del legislador, no manifestada, no es establecer ex novo que el fraude fiscal es delito previo del blanqueo, sino simplemente despejar las posibles dudas que hay en la doctrina a la hora de interpretar la legislación penal vigente que admite cualquier actividad delictiva como previa al blanqueo".

7.1.3. Sobre la posesión previa de los bienes delictivos y la concreción de los mismos

Volviendo a la teoría que ha aceptado la viabilidad del delito fiscal como delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, diremos que ha contado con dos escollos fundamentales relacionados con *la posesión previa de los bienes* y con *la necesidad de concreción de los mismos*.

En primer lugar se encuentra el hecho de que la cuota defraudada, como posible objeto del blanqueo, en la mayoría de las modalidades del delito fiscal ya forma parte previamente del patrimonio del obligado tributario¹³⁸². Y es que aquella es simplemente una cantidad por la que no pagó tributos que debió pagar. Esto podría chocar con la literalidad del delito de blanqueo que exige que se *adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva*. En este sentido, ¿se puede adquirir, poseer, utilizar, o transmitir bienes que ya estaban en el patrimonio del autor previamente?

Esta pregunta tiene difícil contestación en la mayoría de formas de comisión del delito fiscal. Y es que, salvo en la modalidad de obtención indebida de devoluciones, en la que el sujeto defrauda obteniendo indebidamente devoluciones que pasan de la Hacienda Pública a su patrimonio, en el resto de formas típicas

¹³⁸² Cfr. FALCON Y TELLA, *La reforma del Código penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil, QF*, 2011, p.6, para quien, *el objeto del blanqueo sólo es la cuota defraudada y no la totalidad del dinero negro generado por ese delito fiscal*.

defraudatorias la cantidad defraudada ya se encontraba previamente en el patrimonio del sujeto.

La jurisprudencia se ha referido a esta circunstancia en la STS 974/2012, de 05/12/2012, entre otras, concluyendo que la cuota tributaria puede ser objeto material del delito de blanqueo:

La cuota tributaria puede ser objeto material del delito de blanqueo. Conforme al art. 305 CP, la elusión del pago de tributos (mediante una defraudación) constituye la conducta típica que genera la obligación tributaria, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria. Lo que surge es la denominada deuda tributaria, que según el artículo 58.1 LGT está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Es decir, el bien que procede del delito fiscal es la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria, que es una cantidad de dinero que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible (gravamen). Y el dinero, evidentemente, constituye un bien en el sentido del delito de blanqueo de capitales. Se trata, con todo, de una cantidad de dinero que no ingresa en el patrimonio del autor del delito fiscal, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo, pero ello no impide considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal.

[...]

Que se encuentre ya en poder del defraudador no tiene ninguna importancia a efectos del blanqueo de capitales. Así también en las insolvencias punibles los bienes ya están en el patrimonio del deudor, y ello impide considerar que constituyen bienes que proceden de un delito, idóneos por lo tanto para ser blanqueados. El art. 257 n° 1 CP castiga a quien se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores, bienes, por lo tanto, expresamente mencionados en el tipo penal y que resultarán contaminados al menos en la cuantía de las deudas que tenga con aquellos. Y también se encuentran los bienes en poder del delincuente (aunque no le pertenezcan) en la apropiación indebida, en la que el sujeto activo los ha recibido antes de apropiárselos, y ello no impide considerarlos bienes idóneos para el blanqueo por constituir el objeto del delito.

Una vez sentado lo anterior, el segundo obstáculo pasa por la necesidad de concretar los bienes procedentes del delito fiscal, esto es, delimitar dentro del patrimonio cuál es la cuota defraudada que será posteriormente objeto material del delito de blanqueo¹³⁸³.

Así se ha referido la jurisprudencia¹³⁸⁴ a esta exigencia:

En caso de delito fiscal como antecedente del blanqueo, el objeto del blanqueo es la ganancia procedente del delito fiscal, esto es, la cuota defraudada. No es bien objeto de blanqueo los

¹³⁸³ Profundo estudio de la cuestión realizado por BLANCO CORDERO, "El delito fiscal como actividad", *RECPC*, 2011, p.27 y ss.

¹³⁸⁴ STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012.

rendimientos o base imponible que han motivado dicha cuota. En definitiva es la cuota la que se puede lavar.

Esta concreción que aparentemente puede ser sencilla de determinar, no lo es tanto cuando lo que se blanquea es dinero, parte del cual ya se encontraba previamente en el patrimonio del sujeto. Así, en la mayoría de modalidades defraudatorias del delito fiscal -salvo la obtención indebida de devoluciones-, lo que produce es una especie de ahorro de gastos¹³⁸⁵. La necesidad de demostrar cuál es la cantidad concreta procedente del delito previo,- cuota defraudada- la que es blanqueada es una tarea actualmente facilitada en opinión de BLANCO CORDERO¹³⁸⁶ por la última reforma¹³⁸⁷ que sufrió el art. 301 CP. En ella se introdujo la punibilidad de la *posesión de bienes* sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva no sólo cometida por un tercero sino también *cometida por él*.

A esta necesidad de concreción se ha referido la jurisprudencia¹³⁸⁸:

"Ahora bien, será necesario elaborar criterios que permitan concretar con precisión cuando un bien, en este caso la cuota tributaria, tiene su causa en una actividad delictiva previa, el delito fiscal. La conexión entre el bien y la actividad delictiva previa ha de ser de tipo causal, en el momento en que esto sea así, se dice que los bienes están "contaminados".

Y en ese sentido, se admite, que la verdadera dificultad es la concreción de los mismos y la determinación por tanto de su carácter delictivo:

¹³⁸⁵ STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012.: *El delito fiscal del art. 305 CP genera efectivamente un ahorro de gastos (la deuda tributaria), pero traduce dicho ahorro en una cantidad de dinero, esto es, otorga relevancia penal a los gastos ahorrados, en este caso, a la cuota tributaria defraudada, que debe superar los 120.000 euros. Esta cuantía, es el bien derivado del delito y, por lo tanto, es idónea para ser objeto material del delito de blanqueo.*

¹³⁸⁶ Cfr. BLANCO CORDERO, "El delito fiscal como actividad", *RECPC*, 2011, p.29. También Bernardo DEL ROSAL BLASCO (2013): "Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal", *Diario La Ley*, Nº 7997, Sección Doctrina, 9 de Enero de 2013y 6 de Febrero de 2013, Editorial LA LEY, quien refiriéndose a las modificaciones introducidas en la LO 5/2010, de 22 de junio y al art. 1.2 de la Ley 10/2010 dice: *"Esta nueva regulación, ha propiciado, sin ninguna duda, un reforzamiento de las posiciones favorables a considerar el delito fiscal como delito antecedente o subyacente del delito de blanqueo de capitales"*.

¹³⁸⁷ Recordemos que la LO 5/2010 de 22 junio de 2010, introdujo los verbos típicos *"poseer o utilizar"* dentro de las formas de comisión del blanqueo de capitales.

¹³⁸⁸ STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012.

"El problema, no es tanto el origen o la procedencia delictiva de los bienes, cuanto la dificultad de concretarlos e individualizarlos en el patrimonio del contribuyente, por cuanto en principio no sería admisible la teoría de que todo el patrimonio del contribuyente queda contaminado. Siendo así, hemos de partir de que el momento de contaminación de los bienes integrantes de la cuota tributaria defraudada se produce cuando vencen los plazos administrativos establecidos para declararlos a la Administración tributaria. Hasta este momento, existe un período de temporal durante el que no es posible determinar si existe o no delito fiscal, y por ello, todo acto realizado sobre tal dinero no puede ser considerado delito de blanqueo de capitales, porque los bienes no tienen - todavía- carácter delictivo".

A tenor de lo anterior continúa la sentencia argumentando:

"Una vez concretada la cuota tributaria que cuantifica la obligación tributaria económicamente valorable de la que responde el defraudador, habrá que diferenciar en su patrimonio los bienes que la integran, pues si no se puede individualizar la cuota tributaria en su patrimonio, difícilmente se puede realizarla conducta típica del delito de blanqueo, al no existir objeto material. El blanqueo de capitales exige la concreción de un objeto específico o una pluralidad de bienes igualmente determinados que proceden de una actividad delictiva, lo que no resulta fácil cuando se trata de dinero, bien éste fungible por excelencia. La posibilidad de que el fraude fiscal constituye delito previo del blanqueo requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria. En algunos casos sí será posible acreditar de manera segura que la conducta de blanqueo recae sobre bienes que forman parte de la cuota tributaria".

La propia resolución a la que estamos haciendo referencia a lo largo del presente apartado, establece las opciones para poder concretar y especificar los bienes objeto del blanqueo. Así pueden ocurrir dos escenarios posibles:

a) Que blanqueo se realice sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo, o al menos sobre una proporción tan elevada de su patrimonio que supere la parte lícita. En estos casos, dice la STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012:

"Una posibilidad es que la acción típica del delito de blanqueo de capitales recaiga sobre una parte del patrimonio del defraudador que obligatoriamente incluya todo o parte de la cuota tributaria. Ello sucederá cuando la acción de blanqueo se realiza sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo, o al menos sobre una proporción tan elevada de su patrimonio que supere la parte lícita y comprenda una parte del valor de la cuota tributaria impagada. En estos casos puede establecerse con certeza que los bienes obtenidos del delito fiscal se encuentran total o parcialmente en el objeto sobre el que recae la acción típica del delito de blanqueo".

En este supuesto, si se lleva a cabo una conducta constitutiva de blanqueo por una cantidad que estuviera en su patrimonio, pero que excediera de la parte lícita del mismo, *comprendiendo una porción del valor de la cuota tributaria impagada*¹³⁸⁹, se habría conseguido concretar la misma.

b) Que se consiga identificar la cuantía constitutiva de la base liquidable sobre la cual no se han pagado impuestos¹³⁹⁰.

"Otra posibilidad es que se consiga identificar la cuantía constitutiva de la base liquidable sobre la cual no se han pagado impuestos. La cuota tributaria se determina normalmente aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable (art. 56 LGT), y que el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra (art. 55 LGT). Por lo tanto, dado que la cuota tributaria es un porcentaje de la base liquidable, es razonable entender que la masa patrimonial integrada por la base liquidable contiene una parte contaminada. No está contaminada toda la base liquidable, sino solo la parte constitutiva de la cuota tributaria. Por tanto, habrá delito de blanqueo si se transfiere la totalidad de la base imponible, porque una parte está contaminada, o una cuantía de dinero que obligatoriamente incluya una parte de la cuota tributaria".

En estos casos sólo podría concretarse los bienes objeto de blanqueo en el caso en el que se lleven a cabo conductas típicas en una cantidad superior al patrimonio "lícito", pues si se supera esa cantidad "blanqueando"¹³⁹¹ parte de la cuota tributaria que le correspondería pagar, el delito de blanqueo sería factible al haberse concretado el objeto material.

7.2. Sector posicionado en contra del concurso de delitos entre el delito fiscal y el delito de blanqueo

Sin embargo hemos de decir que la doctrina mayoritaria se ha posicionado dando mayor importancia a los problemas que pueden surgir en un hipotético concurso

¹³⁸⁹ Cfr. BLANCO CORDERO, "El delito fiscal como actividad", *RECPC*, 2011, p.28.

¹³⁹⁰ STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012.

¹³⁹¹ Recordamos que las formas del delito de blanqueo, a raíz de la última reforma por LO 5/2010 de 22 junio de 2010, son "adquirir, poseer, utilizar, convertir, o transmitir bienes".

de delitos entre el delito fiscal y el delito de blanqueo, lo que en su opinión, hace decantarse por un concurso de normas entre ambos¹³⁹².

Así, podemos sintetizar esta corriente doctrinal¹³⁹³ en dos argumentaciones que tienen como consecuencia la inidoneidad del delito de defraudación tributaria -al menos en la modalidad elusoria¹³⁹⁴-, para ser delito antecedente al de blanqueo de capitales.

Este sector plantea no pocas dudas acerca de tal posibilidad llegando hasta el punto que la propia sentencia de la Sala II a la que hemos hecho referencia en los puntos anteriores, contiene un voto particular que resume la posición mayoritaria a estos efectos. Este voto particular considera aplicable a la sentencia recurrida, únicamente, el delito contra la Hacienda Pública y no así el delito de blanqueo de capitales.

Pasando a analizar la opinión del magistrado que emite el voto, el primer argumento en el que se basa, es la propia interpretación literal del artículo 301 CP y el *principio de taxatividad*¹³⁹⁵.

Recordando el propio artículo 301 CP, dice:

"El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice

¹³⁹² Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.384.

¹³⁹³ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.295: "... salvo la modalidad consistente en la obtención indebida de devoluciones o del fraude de subvenciones, el delito fiscal no puede ser, a nuestro juicio, delito previo sin desnaturalizar el fin de protección de la norma penal del blanqueo de capitales." ESPEJO POYATO, "El delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales", *RCT*, 2012, p.57. FALCON Y TELLA, R. (2011): "La reforma del Código penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo", *Quincena fiscal*, nº 1/2011, 2/2011, p.5: "En mi opinión, no puede generalizarse la aplicación conjunta del delito fiscal y el blanqueo realizado por el propio contribuyente, y menos aún puede considerarse que el blanqueo consiste en la mera posesión de la cuota defraudada. El propio concepto de blanqueo exige la existencia de un dinero que previamente era «negro», como ocurre en el ejemplo antes mencionado, y puede ocurrir en los supuestos de ventas no declaradas, facturas falsas, y en general en los supuestos de economía sumergida. Pero en muchos otros casos el delito fiscal no genera dinero negro".

¹³⁹⁴ Ejemplo de ello es que el voto particular de la mencionada sentencia, "deja la puerta abierta" al concurso de delitos en la forma defraudatoria del delito fiscal relativa a las devoluciones indebidas: "Sí cabría en el caso de la obtención de devoluciones indebidas, singularmente cuando son "devoluciones" ficticias, es decir, apariencia de devoluciones (lo que posiblemente tiene encaje más que en los tipos de art. 305, en la estafa común, cuestión que ahora no interesa)".

¹³⁹⁵ En palabras de la propia sentencia STS 974/2012, de 5 de diciembre de 2012..

cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos...".

El mencionado precepto alude a la adquisición, posesión, utilización, conversión, transmisión o, cualquier otro acto, llevado a cabo sobre "bienes". Así la sentencia citada, y refiriéndose a la modalidad elusoria del delito fiscal considera que:

"Sólo pueden servir de presupuesto del delito de blanqueo de capitales por tanto los delitos idóneos para "generar" bienes o ganancias en sentido material. Una "no pérdida" es diferente a una ganancia. Ganancia y ahorro son realidades diferentes. Quien ahorra, no está ganando, no está obteniendo ningún bien; sencillamente lo está manteniendo. El delito de defraudación tributaria en su modalidad de elusión del pago de tributos (a la que puede reconducirse el indebido disfrute de beneficios fiscales cuando finalmente deriva en una indebida disminución de la cuota pagada) no produce bienes. No puede haber bienes provenientes de ese delito que puedan ser "blanqueados"."

[...]

En su aspecto nuclear la conducta del art. 305 es omisiva -eludir, dejar de pagar- aunque tenga que ir rodeada de un cierto artificio (defraudar). Se construye sobre una deuda previa, la deuda tributaria, que ya ha nacido y cuyo pago se omite. El patrimonio del deudor no sufre alteración alguna. Antes y después del delito tributario está compuesto por los mismos bienes que ni se han incrementado ni han disminuido por esa omisión.

De acuerdo con lo anterior encontramos el sector doctrinal que, posicionado con el voto particular de la sentencia, entienden que la cuota defraudada en el delito fiscal no es una ganancia sino un ahorro¹³⁹⁶. Por tanto, esta circunstancia anula la exigencia típica de que el bien tenga su origen en una actividad delictiva, puesto que ya se encontraban *en el patrimonio del deudor con anterioridad a la consumación del delito* de defraudación fiscal¹³⁹⁷.

Dicha circunstancia, tiene como consecuencia que, en aquellas modalidades constitutivas de delito fiscal mediante la obtención de devoluciones indebidas,¹³⁹⁸ sí es

¹³⁹⁶ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.383: "Considero que es necesario limitar considerablemente la aplicación del delito de autoblanqueo cuando los bienes procedan de una defraudación tributaria, ya que este delito debe aplicarse exclusivamente a los incrementos patrimoniales ilícitos, y no a situaciones que suponen un irregular ahorro", con cita a NIETO MARTÍN, en AAVV, *Nociones fundamentales de Derecho Penal*, PE, 2015, p.325.

¹³⁹⁷ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.292. "Hemos expresado en otras ocasiones nuestra posición para considerar que la cuota defraudada no es producto del delito fiscal [...]. El objeto del delito de blanqueo de capitales son las ganancias que provienen de un delito, y no pueden ser su objeto bienes que se encuentran en el patrimonio del deudor con anterioridad a la consumación del delito."

¹³⁹⁸ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.295: A pesar de la reciente decisión del legislador, salvo la modalidad consistente la obtención de devoluciones o el fraude de subvenciones, el

posible apreciar ambos delitos. La explicación a ello es el esquema de esta modalidad - similar al del delito de estafa-, y a la existencia de un desplazamiento patrimonial en a favor del sujeto activo del delito¹³⁹⁹.

Como es lógico las dificultades más importantes se producen, en opinión del voto particular, cuando se produce la figura del "autoblanqueo". Así, en relación a un posible *no bis in idem* dice el voto particular:

"...si el delito de defraudación tributaria consiste en la ocultación de bases tributarias, ocultar los bienes que constituyen la "cuota tributaria" no añade nada. La extensión del delito del art. 301 a los delitos contra la Hacienda Pública supone multiplicar su castigo sin fundamento, añadir a las penas del art. 305, las del art. 301."

Por ello, un sector doctrinal ya había advertido de una posible expansión del blanqueo de capitales y el delito fiscal de los que en ocasiones se realiza una imputación casi automática¹⁴⁰⁰.

8. CONCURSO CON ALZAMIENTO DE BIENES

8.1. Diferencias entre ambos delitos

La actual redacción del delito de alzamiento de bienes tipificado en el art. 257 CP, y tras la reforma mediante Ley Orgánica 1/2015 de 30 marzo, reza, bajo la nueva rúbrica del capítulo VII, como "frustración de la ejecución":

delito fiscal no puede ser a nuestro juicio delito previo sin desnaturalizar el fin de protección de la norma penal del blanqueo de capitales.

¹³⁹⁹ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.295. "En los supuestos de obtención indebida de devoluciones o del fraude de subvenciones hay un desplazamiento patrimonial a favor del sujeto activo, obtenido por engaño, de modo que la ganancia obtenida tiene un origen ilícito. Estas modalidades típicas responde la estructura de la estafa".

¹⁴⁰⁰ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.291.

1. Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

1º El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.

2º Quien con el mismo fin realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

2. Con la misma pena será castigado quien realizare actos de disposición, contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio u oculte por cualquier medio elementos de su patrimonio sobre los que la ejecución podría hacerse efectiva, con la finalidad de eludir el pago de responsabilidades civiles derivadas de un delito que hubiere cometido o del que debiera responder.

[...]

En cuanto a un posible concurso entre el alzamiento y el delito fiscal, diremos de forma introductoria que pivota sobre varios aspectos. En primer lugar los bienes jurídicos de ambos delitos son distintos¹⁴⁰¹. Y en segundo lugar hay que poder determinar si el delito de defraudación fiscal puede llevarse a cabo en la fase de liquidación o también en la de recaudación¹⁴⁰².

Lo anterior condicionará la respuesta sobre el concurso aplicable entre ambos tipos pues en los casos en los que se acepte la comisión del delito fiscal en la fase de recaudación el sujeto que se alce con sus bienes podría, idealmente, llevar a cabo ambos delitos si se dan los requisitos típicos de ambos¹⁴⁰³.

¹⁴⁰¹ Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.371. APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.126.

¹⁴⁰² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2013, p.294: "Es evidente que el delito de defraudación tributaria no puede ser realizado en la fase de recaudación sino que únicamente puede ser cometido en la fase de liquidación de los tributos". BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude*, 1994, p.121: "... no nos parece posible el delito fiscal en la fase de recaudación. Si el sujeto ha declarado correctamente a Hacienda, o la cuota se ha determinado sin inconvenientes no caben ya responsabilidades por delito fiscal. Si a partir de ese momento se enajenan los bienes para hacer ilusorias las pretensiones de Hacienda nos podemos encontrar, eventualmente, con un delito patrimonial con la Hacienda Pública, distinto en sus fundamentos y requisitos que el previsto en el artículo 349 del Código Penal". RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, p.153, quien considera que "la comisión del delito de defraudación tributaria en fase de ejecución es difícilmente sostenible." En contra BAJO FERNÁNDEZ/ PEREZ MANZANO/SUAREZ GONZÁLEZ: *Manual de Derecho Penal, PE*, 1993, p.623, para quien "la exigencia de previa liquidación para la consumación, hace posible que el delito fiscal se cometa en la posterior fase de recaudación, de modo que si se produjese un alzamiento de bienes acompañado de tales condicionamientos que permitan afirmar la concurrencia del engaño exigible para el delito fiscal, no hay duda sobre la tipicidad del comportamiento conforme al artículo 349". PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.191: "Con relación al delito de alzamiento de bienes hay que tener en cuenta las consideraciones en su momento hicimos en relación a la posibilidad de instrumentar la defraudación tributaria a través de comportamientos desarrollados en la fase de ejecución."

¹⁴⁰³ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.191. BAJO FERNÁNDEZ, *Manual de Derecho Penal, PE*, 1987, p.440. En cuanto a la aceptación del concurso ideal, APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.126.

8.2 Concurso real

Un sector doctrinal entiende que, entre el alzamiento de bienes y el delito fiscal puede existir un concurso real. Se refieren así a un supuesto concreto, en el que previamente a la comisión del delito de alzamiento, o con independencia del mismo, se consume el de defraudación tributaria. Así, el delito de alzamiento tendría como objeto perjudicar a varios acreedores, situación posible en una situación de crisis empresarial¹⁴⁰⁴. Es decir, en este caso se producen una pluralidad de acciones y una pluralidad de preceptos penales violados, lo que se articularía mediante un concurso real¹⁴⁰⁵ (art. 73 CP).

Esta situación, en la que se constata la existencia de dos acciones diferenciadas ha sido analizada entre otras por la STS 209/2019, de 22 de abril de 2019. En la misma y a tenor de los hechos probados de la sentencia de instancia, se refieren en primer lugar en el delito contra la Hacienda Pública en concepto de elusión de IVA de los ejercicios 2009 y 2010.

Los anteriores, puestos de común acuerdo y con el propósito de procurarse un beneficio fiscal ilícito, no presentaron las autoliquidaciones trimestrales del IVA y la declaración resumen anual del IVA correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010... A consecuencia de esta falta de presentación intencionada de las referidas declaraciones tributarias la mercantil MERE & SL, dejó de ingresar a la Hacienda Pública la cantidad de 132.654,59 euros por el IVA de 2009, y la cantidad de 171.091,60 euros por el IVA de 2010.

Posteriormente, la resolución se centra en el alzamiento de bienes llevado a cabo por el acusado:

El acusado Gabino, en su condición de administrador de MERE, y con el propósito de eludir las responsabilidades económicas de dicha mercantil con la Hacienda Pública por las cantidades adeudadas en concepto de IVA de los ejercicios referidos, así como con otros acreedores, realizó a lo largo de los años 2010 y 2011 numerosos actos de disposición de dinero a favor de entidades o personas vinculadas a él, que carecían de justificación, contribuyendo con ello a dejar sin saldo las cuentas de la sociedad y dificultando así el cobro de sus créditos a sus acreedores...Las siguientes transferencias desde la citada, cuenta siendo significativas las realizadas a favor del acusado de 09/02/10 por importe de 16.000 euros, la de 02/06/10 de 3000 euros, la de 29/06/10 de 6000 euros,

¹⁴⁰⁴ En palabras de AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.382.

¹⁴⁰⁵ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Parte General del Derecho Penal*, 2010, p.811.

y la de 05/07/10 de 2000 euros; o bien las realizadas en favor de la acusada a 09/02/10 de 20.000 euros, de 15/07/10 por valor de 30003,34 euros, y de 7000 euros a 29/06/10; o las realizadas a una cuenta titularidad de Mariola , hija de ambos acusados, menor de edad, en la cual estaban autorizados sus padres, por importe de 100.000, 28.000 y 17.327,59 euros respectivamente de fechas 15/07/10, 20/07/10 y 29/06/10. Transferencias desde la cuenta del Banco Espirito Santo nº NUM012 entre las que destacan una de 22/06/11 de 230.910 euros a la sociedad "GOES SL", la cual pertenecía y estaba administrada en esa fecha por el acusado."

En el mismo sentido, encontramos la STS 717/2016, de 27 de septiembre de 2016,¹⁴⁰⁶ en la que se condena a administrador de una sociedad mercantil como autor de ambos delitos. Así, consta, en cuanto a los hechos probados, lo siguiente:

"En el caso, se declara probado que el recurrente, al tener conocimiento junto con su hijo Gerónimo Secundino, que era administrador de la sociedad OPREA, de las actuaciones de la AEAT en relación con esa sociedad y de la probabilidad de un embargo de sus bienes, se pusieron de acuerdo con el abogado del recurrente, el coacusado Rogelio Genaro, y simularon una deuda de la empresa con el citado letrado, articulándose como medio de pago un pagaré, cuyo impago y posterior protesto dio lugar a un procedimiento cambiario que concluyó con un embargo, el 2 de junio de 2011, del único bien inmueble de la citada sociedad, preferente al efectuado posteriormente por la AEAT, que no accedió al registro hasta el día 29 de junio de 2011...Se describe, por lo tanto, una participación al mismo nivel de la autoría, que se debe calificar como cooperación necesaria a causa de la naturaleza del delito de alzamiento como delito especial, que solo puede cometer el deudor respecto de sus acreedores".

Por tanto, la resolución aludida justifica la existencia de dos acciones diferenciadas y de un concurso real de delitos¹⁴⁰⁷.

8.3. Concurso ideal

De otro lado, habrá concurso ideal (art. 77 CP) cuando mediante una sola acción se infrinjan varias normas penales. Y esto se producirá, en los casos de

¹⁴⁰⁶ En palabras de la sentencia: "A Miguel Gonzalo como responsable en concepto de autor de un delito contra la Hacienda Pública ya definido... y como responsable en concepto de autor de un delito de alzamiento de bienes ya definido a la pena de 1 año de prisión, inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de condena, y multa de 12 meses a razón de 6 cuota día con arresto sustitutorio en caso de impago e insolvencia".

¹⁴⁰⁷ En cuanto al principio de proporcionalidad, los hechos probados constatan la existencia de un concurso real de delitos, de modo que acreditado que el condenado es responsable de tres delitos-dos contra la Hacienda Pública y uno de insolvencia punible -por imperativo del art. 73 CP , se han de imponer tantas penas como infracciones.

alzamiento de bienes en los que, acompañado del engaño del delito fiscal, se lesionen los derechos de crédito de la Hacienda y de los acreedores privados¹⁴⁰⁸. Así, la defraudación fiscal puede no ser el objetivo directo del sujeto, sino que *bastará con que el sujeto que se ha insolventado ante los acreedores privados sepa que la defraudación en dicha cantidad a la Hacienda mediante engaño va necesariamente unida a su acción de insolventarse o que cuenta con la posibilidad de esa defraudación*¹⁴⁰⁹.

No obstante la posibilidad del concurso ideal de delitos cuenta con un sector doctrinal que se posiciona en su contra¹⁴¹⁰. Así, a nuestro juicio existirían argumentos suficientes para considerar vulnerado el principio *non bis in idem* en los casos de apreciar un concurso ideal de delitos. Y es que, entendemos, que considerar que una acción puede, a la vez, eludir una cuota tributaria y, además, perjudicar a sus acreedores, podría generar una duda razonable sobre si el sujeto únicamente ejecutó el acto de distracción conforme a una de las intenciones.

9. DISTINTAS DEFRAUDACIONES Y CONCURSO REAL

El art. 305.2 CP establece la forma de cómo ha de cuantificarse la cuota defraudada.

¹⁴⁰⁸ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ/ PEREZ MANZANO/SUAREZ GONZÁLEZ: *Manual de Derecho Penal, PE*, 1993, p.625, o más recientemente BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.96.

¹⁴⁰⁹ Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.371. De acuerdo se muestra APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.126. A favor del concurso ideal medial también, MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Delitos*, 2015, p.511, para quien "el delito de defraudación tributaria...entra en concurso ideal medial con el delito de alzamiento de bienes que hubiera podido cometerse para reforzar (impidiendo la realización del crédito que la Administración tributaria pudiera llegar a determinar) la eficacia del delito de defraudación tributaria".

¹⁴¹⁰ En contra de tal posibilidad se muestra LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.84: "Es dudosa la posibilidad de apreciar un concurso ideal de delitos... cuando la posible ocultación de bienes o sumas defraudadas obtenidas de la comisión del delito fiscal tenga como objetivo impedir la eficacia de un embargo o un procedimiento seguido por el Erario para aprehender dichos bienes." En este mismo sentido negatorio, CÁRCAMO GIL, A. en ARGENTE ÁLVAREZ, y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (coord.) *El delito fiscal*, 2009, p.384: "Entiendo por ello, que en estos casos, el desvió de sumas o beneficios a terceros no se hace con el fin de no ponerlos al alcance de la AEAT, sino de consumir la defraudación tributaria, siendo parte de la mecánica defraudatoria y sancionable conforme al 305 CP".

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior: a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1. b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Dicho precepto tendrá como consecuencia que, en principio, cada una de las defraudaciones se cuantifique como delito mediante un concurso real (art. 73 CP). Esto da lugar a una casuística diversa a la que pasamos a referirnos.

9.1. Casuística de concurso real referida a los tributos

En primer lugar hay que decir que las defraudaciones de distintos tributos ya sean periódicos o no periódicos darán lugar a este concurso real¹⁴¹¹. También cuando coincida una defraudación con un tributo periódico y otro no periódico¹⁴¹².

En los tributos no periódicos también se producirá concurso real en los casos que concurren diversas defraudaciones referentes a hechos imponibles distintos susceptibles de liquidación¹⁴¹³. Y en el caso de los tributos periódicos cuando concurren defraudaciones referentes a periodos impositivos dispares¹⁴¹⁴.

¹⁴¹¹ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.373. BAJO FERNANDEZ, M.: *Derecho Penal económico aplicado*, 1978, p.578. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.368. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.185.

¹⁴¹² Cfr. APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.118. BAJO FERNANDEZ, M.: *Derecho Penal económico aplicado*, 1978, p.578.

¹⁴¹³ Cfr. BAJO FERNANDEZ, M.: *Derecho Penal económico aplicado*, 1978, p.578. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.368. APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.117.

¹⁴¹⁴ Cfr. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, p.185. BAJO FERNANDEZ, M.: *Derecho Penal económico aplicado*, 1978, p.578. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.368. APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.117.

9.2. Casuística de concurso real referida a las distintas Haciendas

Otro supuesto a solucionar mediante un concurso real es cuando las distintas defraudaciones se lleven a cabo respecto a tributos competencia de distintas Haciendas *-estatal, autonómica, foral o local-*¹⁴¹⁵.

10. EL DELITO FISCAL COMO DELITO CONTINUADO

El art. 74 CP establece que:

1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado como autor de un delito o falta continuados con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado.

2. Si se tratare de infracciones contra el patrimonio, se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado. En estas infracciones el Juez o Tribunal impondrá, motivadamente, la pena superior en uno o dos grados, en la extensión que estime conveniente, si el hecho revistiere notoria gravedad y hubiere perjudicado a una generalidad de personas.

3. Quedan exceptuadas de lo establecido en los apartados anteriores las ofensas a bienes eminentemente personales, salvo las constitutivas de infracciones contra el honor y la libertad e indemnidad sexuales que afecten al mismo sujeto pasivo. En estos casos, se atenderá a la naturaleza del hecho y del precepto infringido para aplicar o no la continuidad delictiva.

Acudiendo a las distintas formas constitutivas de delito fiscal podemos encontrar supuestos en los que se llevan a cabo distintas defraudaciones similares formando una misma dinámica delictiva. Esto puede llevar a pensar que el sujeto, para ejecutar las mismas lo hace mediante un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, lo que podría suponer -al menos de acuerdo a esa posible dinámica- la aplicación del delito continuado respecto al delito fiscal.

¹⁴¹⁵ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.373, MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.369. BAJO FERNANDEZ, M.: *Derecho Penal económico aplicado*, 1978, p.578. Pese a que los autores referidos especifican únicamente las Haciendas estatales y locales, desde la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, son "la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local...".

En este sentido, desde hace décadas, tanto la doctrina como la jurisprudencia han tenido ocasión de analizar dicha posibilidad prestando especial atención a dos circunstancias.

La primera de ellas se refiere al art. 74.2 CP. ¿Es el delito fiscal una infracción contra el patrimonio? Tanto la doctrina como la jurisprudencia han aportado argumentos a favor y en contra de dicha calificación. Así encontramos a quienes parten de la circunstancia que el delito fiscal se encuentra bajo la rúbrica del Título XIV “*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*” fuera del título XIII “*Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico*”. Esto no viene a significar que únicamente estos últimos pueden ser delitos susceptibles de ser llevados a cabo mediante el delito continuado, sino que la regla del art. 74.2 CP no es aplicable otros que no sean “patrimoniales”¹⁴¹⁶. En este sentido, el delito fiscal se encuentra ubicado en otro título distinto, y posee una regla de cuantificación específica (art. 305.2 CP). Por ello, aunque posee cierta semejanza con los delitos patrimoniales,¹⁴¹⁷ y pese a no afectar a bienes eminentemente personales, la cláusula del art. 305.2 CP impide, según la opinión mayoritaria, la aplicación de la regla del art. 74.2 CP¹⁴¹⁸.

La regla específica contenida en el artículo 305.2 CP vigente tuvo la última modificación en la *LO 7/2012, de 27 diciembre*. Dicho apartado actúa como regla especial¹⁴¹⁹ ante la normativa general del art. 74 CP, e impide como decimos, en opinión mayoritaria de la doctrina la aplicación del delito continuado al delito fiscal

¹⁴¹⁶ CHOCLÁN MONTALVO, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.43: “*En todo caso, el delito fiscal no es un delito contra el patrimonio en el sentido del artículo 74.2 CP, pues sólo en sentido excesivamente amplio puede entenderse comprometido el patrimonio del Estado, y, en cualquier caso, la adición de cuantías entre delitos contra el patrimonio presupone, precisamente, que se trate de infracciones penales contra el patrimonio no simple infracciones administrativas*”.

¹⁴¹⁷ LOMBARDERO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.39: “*El delito fiscal posee cierta semejanza con algunos de los delitos contra el orden socioeconómico*”.

¹⁴¹⁸ SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, pp.95 y ss. En este sentido también, la STS 952/2006, de 06/10/2006: “*el delito fiscal no es un delito patrimonial en sentido estricto, según expresa el art. 74-2º C.P. (“infracciones patrimoniales”)*”. BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.293: “*No se trata de un puro delito patrimonial sino que la infracción afecta a una diversidad de deberes fiscales los cuales son vulnerados por el delito*”.

¹⁴¹⁹ Cfr. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Derecho Penal económico*, 2010, p.315.

por las distintas defraudaciones llevadas a cabo¹⁴²⁰. Estas deberán castigarse según esta doctrina como concurso real.

La imposibilidad del delito continuado no sólo es referida según la corriente mayoritaria a los supuestos arriba analizados sino también para se extiende a las defraudaciones en cuantía inferior a la establecida en el propio delito. Estas no podían producir un delito continuado por la suma total de las defraudaciones si la misma era mayor de la cuantía establecida¹⁴²¹.

La jurisprudencia claramente mayoritaria del TS ha seguido esta teoría denegando la figura del delito continuado a los casos de delito fiscal. Así encontramos la STS 9 de marzo de 1993, entre otras muchas¹⁴²²:

¹⁴²⁰ Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, p.368. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, p.373. APARICIO PEREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1990, p.116. LAMARCA PÉREZ, "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *RDFHP*, 1985, p.795, MESTRE DELGADO, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Delitos*, 2015, pp.511-512. BAJO FERNANDEZ/ BACIGALUPO SAGGESE: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p.94, CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.181. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, *PG*, 2012, pp.467-468. BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES, *Compendio de la Parte especial*, 2016, p.293. LOMBARDERO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.39. A favor del delito continuado en el delito fiscal, CARCELLER GARRIDO, "La continuidad delictiva en el delito fiscal", *Tribuna Fiscal*, n.º 262, 2012, p.25.

¹⁴²¹ Cfr. BOIX REIG en VIVES ANTÓN y otros, *Derecho Penal*, *PE*, 1999, pp.590-591: "En el supuesto de realización de varias conductas delictivas contra la Hacienda Pública, debemos recordar que caso de ser todas ellas de carácter defraudatorio, pero de cuantía inferior a quince millones, no es aplicable la figura del delito continuado, aunque la suma total supere dicha cuantía por acumulación de periodos impositivos o conceptos tributarios distintos (art. 305.2)." CHOCLÁN MONTALVO, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.44: "No cabe la infracción administrativa continuada. Cuando concurra una sola acción típica y una infracción administrativa no pueden agruparse en un delito continuado pues la relación de continuidad requiere que ambas acciones realicen tipos penales." Esta imposibilidad derivada de su propia regla punitiva, diferencia al delito fiscal de determinadas infracciones patrimoniales, en las que la pluralidad de acciones homogéneas constitutivas, aisladamente consideradas, de faltas patrimoniales, se convierten en delito continuado siempre que, en su conjunto, excedan del quantum delictivo y sean consecuencia de un plan preconcebido o del aprovechamiento de idéntica ocasión. Vid. Consulta de la Fiscalía General del Estado, n.º 6/1988, de 9 de diciembre, sobre la penalidad en los delitos continuados de contenido patrimonial.

¹⁴²² STS 2115/2002, de 3 de enero de 2003: "La doctrina que acabamos de exponer obligaría, como hemos dicho, a estimar este último motivo del recurso declarando indebidamente aplicado el art. 69 bis CP 1973 y condenando al acusado, en la segunda Sentencia que dictásemos, como autor responsable de tres delitos contra la Hacienda Pública previstos en el art. 349 del mismo Texto legal". STS 611/2009, de 29/05/2009: "Los hechos que se declaran probados se refieren a defraudaciones a la Hacienda Pública cometidos en distintos periodos o ejercicios fiscales y asimismo concurre diversidad en los deberes fiscales que son vulnerados, lo que impide, acorde con la doctrina expresada, la continuidad delictiva que parece postularse". STS 952/2006, de 06/10/2006: 11. En atención a todo lo expuesto podemos concluir lo siguiente: a) la posibilidad de continuidad delictiva hemos de referirla al núm. 2 del art. 74 C.P., en atención al principio acusatorio, por ser tal modalidad la alegada y combatida por las partes. b) el delito fiscal no es un delito patrimonial en sentido estricto, según expresa el art. 74-2º C.P. ("infracciones patrimoniales"). c) aunque lo reputáramos tal, existe un obstáculo insalvable para estimar la continuidad, cual es, la previsión legal del art. 305.2 (antes 349 C.P.), en que la delimitación del injusto típico debe atenerse imperativamente a la defraudación de cada impuesto, de tal suerte que resulta excluida toda posibilidad de aglutinar defraudaciones inferiores a 120.000 euros con otras superiores a esta cifra. Ello supone un apartamiento del criterio o fundamento jurídico que impone la continuidad delictiva en delitos patrimoniales, previsto en el art. 74-2º C.P. Según tal precepto cualquier quebranto al patrimonio ajeno (sea de un euro o de un millón) debe

"Al retomar la instancia pasan a ser cuestiones que exigen respuesta la continuidad delictiva y la posible frustración que plantea el escrito de conclusiones de la Defensa. Sobre el primer punto, las defraudaciones realizadas en distintos períodos impositivos -cinco en el supuesto contemplado-, tratándose de tributos periódicos, producen un concurso real de delitos, sin que sea de aplicación la figura de delito continuado (argumento derivado del párrafo segundo del art. 349 del Código)".

O la STS 2476/2001, de 26 de diciembre de 2001 con la siguiente argumentación:

"Aunque el delito fiscal -y concretamente, el de elusión del pago de tributos- tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico a los que es aplicable indiscutiblemente la figura del delito continuado en caso de concurso real, la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponibles diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, nunca apreciada por esta Sala que, en Sentencias como las 1493/1999 y 20/2001, ha castigado por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado. Como se dice en nuestra reciente Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre, en que ya ha sido planteado expresamente el problema, "cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del "pago de tributos" se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo", de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 CP lo es también, como se dijo en Sentencia de 9-3-93, para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período. Se establece en el mencionado apartado 2 del art. 305 CP que, a los efectos de determinar la cuantía de quince millones de pesetas, a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, "se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración" si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica. Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado. Esta característica individualidad que cabe predicar de cada delito fiscal se opone a que el conjunto de todos los descritos en la declaración de hechos probados de la Sentencia recurrida sean penados como uno continuado por lo que, en lo que se refiere a la denuncia de indebida aplicación del art. 74 CP, el segundo motivo del recurso debe ser favorablemente acogido".

adicionarse y conceptuarse como un sólo ataque. Tal idea no se ajusta a la filosofía del delito fiscal, en el que no es posible aglutinar una defraudación de 19.000 euros con otra de 21.000, lo que repugna al principio sustentador de la contemplación unitaria de las diversas infracciones patrimoniales a efectos de configurar el delito continuado.

No obstante existen opiniones en nuestra doctrina penal que mantienen la posibilidad de que la figura del delito continuado sea susceptible de aplicación al delito fiscal¹⁴²³. Encontramos así autores que entienden que, a pesar del que el delito fiscal no encaje en el art. 74.2 CP, nada impide que sea de aplicación la continuidad delictiva¹⁴²⁴. Por ello, desde esta interpretación se advierte que la negación de la posibilidad del delito continuado por parte de la jurisprudencia mayoritaria en el delito fiscal, carece de base dogmática¹⁴²⁵.

Esta postura ha sido seguida de forma muy aislada por la Sala II del TS,¹⁴²⁶ y, de forma más habitual por determinadas Audiencias Provinciales, cuyos eventuales

¹⁴²³ Cfr. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, pp.386, 390: "Cabe la calificación como delito continuado para el delito fiscal, primero porque no considero válidos los argumentos utilizados por los que niegan y en segundo lugar porque creo que concurren en el artículo 305 del Código Penal todos los requisitos exigidos por el art. 74 para que se de la continuidad delictiva.". Aceptando dicha posibilidad parece mostrarse SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, pp.95 y ss., pese a considerar no aplicable el art. 74.2 CP a efectos de graduación de pena. CARCELLER GARRIDO, *La continuidad delictiva en el delito fiscal*, TFis, 2012, 2012,p.25: "...cuando se den dos o más infracciones tributarias penales (por el mismo tributo y distintos periodos, por distintos tributos y mismo ejercicio, o por distintos tributos y periodos), si concurre unidad de culpabilidad (tanto dolo unitario como renovado), nos encontraremos ante un único delito fiscal continuado, debiendo sumarse el importe de todo lo defraudado para penarlo como una sola infracción penal atendiendo al perjuicio total causado."

¹⁴²⁴ Cfr. LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p.42: "En nuestra opinión, tal y como afirma la jurisprudencia del TS, el delito fiscal no es un delito patrimonial y por tanto, no sería de aplicación el número dos del artículo 74. Por otro lado creemos que queda meridianamente claro que el delito fiscal no está exceptuado de la apreciación de la continuidad delictiva por aplicación del número tres del precitado artículo, ya que el delito fiscal no ataca a bienes eminentemente personales, sino a bienes de tipo colectivo."

¹⁴²⁵ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, en Terceras Jornadas sobre delito fiscal, *GF*, 2000, p.43, lo que por su claridad expositiva pasamos a reproducir: "...No existen razones dogmáticas para excluir la continuidad delictiva en caso de ataque al patrimonio estatal cuando puedan apreciarse una pluralidad de acciones típicas y concurren los demás presupuestos establecidos en el art. 74 CP. Así, podrá apreciarse cuando se trata de distintas defraudaciones relativas a distintos conceptos impositivos, aun cuando tengan lugar en el mismo año natural (por ejemplo, una defraudación al impuesto de sociedades y otra del IVA) siempre que en su singularidad sean constitutivas de delito. También cabe continuidad delictiva entre las acciones de elusión de pago de diversos impuestos periódicos (IRPF, IVA, etc.), siempre que en su singularidad llenen los requisitos del tipo penal. Sin embargo, cuando se trate del mismo tributo, en caso de tributos de declaración periódica, con períodos de declaración inferiores al año natural, hay una sola acción por la cuantía defraudada en el año natural (-art. 305.2, CP- unidad de acción típica-), por lo que la continuidad sólo puede plantearse en relaciona acciones defraudatorias correspondientes a distintos ejercicios". CARUSO FONTÁN en *Regeneración democrática y estrategias penales*, 2017: "Lo dicho hasta el momento sugiere que no existen impedimentos legales para la aplicación del delito continuado al delito fiscal de acuerdo a la normativa prevista en el art. 74.1 CP"

¹⁴²⁶ Ejemplo de esta postura es la STS nº 83/2005, de 02/03/2005: "Todos y cada unos de los requisitos necesarios para construir la figura del delito continuado figuran en el caso presente. Es evidente que la unidad de propósito delictivo, tanto en su vertiente ideológica como la más objetiva de la acción, concurren en el acusado que no tenía otro propósito que eludir el pago de todos los impuestos de los que era tributario. Las acciones típicas de elusión u ocultación la realiza de manera casi simétrica y si a ello añadimos que existe un sujeto pasivo público que constituye el perjudicado por las acciones típicas, nada impide, sino que exige, la aplicación de la figura del delito continuado". En el mismo sentido, la STS nº 973/1993, de 26/04/1993.

recursos ante el TS han sido objeto de casación negando por lo general la continuidad delictiva¹⁴²⁷.

"En el motivo segundo y con el mismo amparo procesal, el Abogado del Estado denuncia una infracción del art. 305 CP en relación con el art. 74 del mismo Código... El motivo debe ser estimado. Aunque el delito fiscal -y concretamente, el de elusión del pago de tributos- tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico a los que es aplicable indiscutiblemente la figura del delito continuado en caso de concurso real, la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponderables diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, nunca apreciada por esta Sala que, en Sentencias como las 1493/1999 y 20/2001, ha castigado por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado. Como se dice en nuestra reciente Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre, en que ya ha sido planteado expresamente el problema, "cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del "pago de tributos" se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo", de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 CP lo es también, como se dijo en Sentencia de 9-3-93, para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período. Se establece en el mencionado apartado 2 del art. 305 CP que, a los efectos de determinar la cuantía de quince millones de pesetas, a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, "se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración" si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica. Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado. Esta característica individualidad que cabe predicar de cada delito fiscal se opone a que el conjunto de todos los descritos en la declaración de hechos probados de la Sentencia recurrida sean penados como uno continuado por lo que, en lo que se refiere a la denuncia de indebida aplicación del art. 74 CP, el segundo motivo del recurso debe ser favorablemente acogido¹⁴²⁸".

¹⁴²⁷ Así sucede en la STS nº 2476/2001, de 26 de diciembre de 2001, la cual resuelve recurso de casación de la SAP VALENCIA nº 20/2000, de fecha 1 de febrero de 2000, que admitió la posibilidad del delito continuado en el delito fiscal, la cual en casación supuso una condena por ocho delitos fiscales individualmente considerados.

¹⁴²⁸ STS nº 2476/2001, de 26 de febrero de 2001.

SEXTA PARTE
RESPONSABILIDAD PENAL
DE LAS PERSONAS JURÍDICAS
EN EL DELITO FISCAL

CAPÍTULO XVI
PERSONAS JURÍDICAS Y DELITO FISCAL

**1 RESPONSABILIDAD PENAL PERSONAS JURÍDICAS EN EL
DELITO FISCAL (ART. 31 BIS CP)**

Ante el tradicional *societas delinquere non potest*, la L.O. 5/2010, de 22 de junio, de modificación del Código Penal introdujo la posibilidad de que las personas jurídicas pudieran ser sujetos penalmente responsables de determinados delitos¹⁴²⁹. Motivos de orden práctico relacionado con la delincuencia económica desde estructuras empresariales pudieron llevar a que el legislador decidiera introducir la responsabilidad penal de la propia estructura societaria¹⁴³⁰.

¹⁴²⁹ El legislador de 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, establecía en su preámbulo que esta "responsabilidad únicamente podrá ser declarada en aquellos supuestos donde expresamente se prevea". Así es el caso de los delitos del título XIV, "delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social", tal y como lo establece el art. 310 bis, añadido por Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio y modificado bajo su actual redacción por L.O. 7/2012, de 27 de diciembre.

¹⁴³⁰ Circunstancia que se observa analizando el catálogo de delitos por los que se puede exigir responsabilidad penal a las personas jurídicas. JUANES PECES (dir.), *Memento experto*, 2017, p.10.

Tras una escueta modificación del mencionado precepto por *LO 7/2012, de 27 de diciembre*,¹⁴³¹ la actual redacción del artículo 31 bis viene regulada por *L.O. 1/2015, de 30 de marzo*¹⁴³².

1.1. Art. 31 y art. 31 bis CP

En principio la responsabilidad penal de la persona jurídica en los delitos especiales, requiere coordinar el 31 bis con el art. 31 CP, por cuanto *permitirá la sanción individual del representante a la vez que habilita la sanción penal de la persona jurídica*¹⁴³³. Postura que ha sido escogida por la jurisprudencia penal¹⁴³⁴ a la vez que parece haber sido la intención del legislador a la vista del Preámbulo de la *LO 5/2010, de 22 de junio*:

"Para la fijación de la responsabilidad de las personas jurídicas se ha optado por establecer una doble vía. Junto a la imputación de aquellos delitos cometidos en su nombre o por su cuenta, y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación en las mismas, se añade la responsabilidad por aquellas infracciones propiciadas por no haber ejercido la persona jurídica el debido control sobre sus empleados."

¹⁴³¹ *Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica 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.*

¹⁴³² *Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.*

¹⁴³³ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.223. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.72.

¹⁴³⁴ STS 89/2019, de 19 de febrero de 2019: *"La doctrina de esta Sala vienen entendiendo de forma constante que cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica resultará de aplicación la norma contenida en el artículo 31 del Código Penal, de modo que la responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirá al representante de hecho o de derecho del obligado tributario y tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, vigente en el momento de cometerse los hechos, la persona jurídica también responderá penalmente ex artículo 31 bis del Código Penal."* SAP Pontevedra, 38/2017, de 30/06/2017: *"De este delito son responsables en concepto de autores los acusados Segundo y ARIDOS DEL CURRO SL., de acuerdo con lo dispuesto en el art 310 bis y 31 bis en las redacciones vigentes a la fecha de los hechos y de acuerdo con la Jurisprudencia del TS (SSTS 29/2/16, 13/3/16...)." SAP Valencia, 417/2017, de 15/06/2017, por *Condena a administrador y persona jurídica en conformidad: "El acusado, además de ostentar el cargo de administrador único, ha sido la persona que de manera efectiva ha tomado las decisiones en el seno de TOP RECAMBIOS, SL tanto en relación con la marcha del negocio como en relación a las declaraciones por Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 2011, 2012 y 2013"*. Para CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.169, en el caso de que se determine la tipicidad de una conducta conforme al art. 31 bis hace que sea innecesaria la cláusula de transferencia de responsabilidad al administrador a través del art. 31 CP por cuanto esta tiene como objetivo transferir la condición especial requerida por el tipo a quien sea administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro.*

Por ello, como indica DEL ROSAL BLASCO, *la dependencia... como presupuesto del delito de la persona física individual para poderse definir una responsabilidad penal de la persona jurídica es evidente*¹⁴³⁵. Esta sujeción no se refiere a la habilitación del propio CP en el art. 31 ter. En ella, respecto procedimientos en los que no haya sido posible dirigir el procedimiento penal contra la persona física, no haya sido individualizada, concurren circunstancias que afecten a la culpabilidad, agraven su responsabilidad, hubieran fallecido, o se hubieran sustraído a la acción de la justicia, no excluirán ni modificarán la responsabilidad penal de la persona jurídica, la cual será siempre exigible.

1.2. Debate sobre el modelo de imputación

La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, en su Preámbulo establecía que:

"Para la fijación de la responsabilidad de las personas jurídicas se ha optado por establecer una doble vía. Junto a la imputación de aquellos delitos cometidos en su nombre o por su cuenta, y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación en las mismas, se añade la responsabilidad por aquellas infracciones propiciadas por no haber ejercido la persona jurídica el debido control sobre sus empleados, naturalmente con la imprescindible consideración de las circunstancias del caso concreto a efectos de evitar una lectura meramente objetiva de esta regla de imputación. Se deja claro que la responsabilidad penal de la persona jurídica podrá declararse con independencia de que se pueda o no individualizar la responsabilidad penal de la persona física."

Posteriormente, el Preámbulo de la *Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo*, mantenía lo siguiente:

¹⁴³⁵ Vid. DEL ROSAL BLASCO, *Manual de responsabilidad penal*, 2018, p.68. SAP Barcelona 701/2018, 16/11/2018: *"La responsabilidad de la persona jurídica, según se desprende de la STS 221/2016, de 16 de marzo, ha de hacerse descansar en un delito corporativo construido a partir de la comisión de un previo delito por la persona física...el sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica se basa, sobre la previa constatación de la comisión del delito por parte de la persona física integrante de la organización como presupuesto inicial de la referida responsabilidad"*. A pesar de dicha dependencia podemos encontrar resoluciones en las que se condena, mediante conformidad, a persona jurídica por delito fiscal previo sobreseimiento libre de la persona física sin que existan causas del art. 31 bis.2 introducido por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio. Dicho precepto es heredero del actual art. 31 ter aprobado por Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo. Vid. SAP Barcelona 694/2016, de 14 de diciembre de 2016: *"Para ello se decidió otorgar unos contratos con sociedades directamente vinculadas a la familia del futbolista, simulando el objeto real de los pagos, que en realidad no era el formalmente declarado en los mismos, sino encubrir verdaderas retribuciones al jugador, eludiendo de tal modo, en su mayor parte, el pago de los impuestos derivados de los rendimientos del trabajo que, por tratarse de retribuciones derivadas de una relación laboral, debieran haber tributado por el Impuesto de de la Renta de no Residentes..."*.

"La reforma lleva a cabo una mejora técnica en la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, introducida en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, con la finalidad de delimitar adecuadamente el contenido del «debido control», cuyo quebrantamiento permite fundamentar su responsabilidad penal. Con ello se pone fin a las dudas interpretativas que había planteado la anterior regulación, que desde algunos sectores había sido interpretada como un régimen de responsabilidad vicarial, y se asumen ciertas recomendaciones que en ese sentido habían sido realizadas por algunas organizaciones internacionales. En todo caso, el alcance de las obligaciones que conlleva ese deber de control se condiciona, de modo general, a las dimensiones de la persona jurídica".

De acuerdo con lo anterior, la doctrina no ha llegado a una conclusión pacífica sobre el modelo adoptado por el legislador español. Y es que el art. 31 bis del CP mantendría una regulación imperfecta¹⁴³⁶, lo que da lugar a no pocas interpretaciones de los operadores jurídicos¹⁴³⁷.

1.3. Características de la responsabilidad penal de las personas jurídicas

La estructura de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, se basa en una doble vía¹⁴³⁸: la de la persona física y la de la persona jurídica. Es por tanto, una responsabilidad criminal acumulativa,¹⁴³⁹ pues no excluye la de las personas físicas que actúan en su seno ni a la inversa¹⁴⁴⁰. También es una responsabilidad criminal directa, ya que no está condicionado a la persecución y sanción de la personas

¹⁴³⁶ Cfr. MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa*, PG, 2016, p.592.

¹⁴³⁷ No sólo la doctrina, sino también la jurisprudencia del Tribunal Supremo o la Fiscalía General del Estado tratan de interpretar qué modelo de atribución de responsabilidad ha establecido nuestro Código Penal, sin llegar a un consenso pacífico al respecto.

¹⁴³⁸ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 2016, p 330.

¹⁴³⁹ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 2016, p 330. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 2012, p.471. STS 89/2019, de 19 de febrero de 2019: "Frente a tales consideraciones, la doctrina de esta Sala vienen entendiendo de forma constante que cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica resultará de aplicación la norma contenida en el artículo 31 del Código Penal, de modo que la responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirá al representante de hecho o de derecho del obligado tributario y tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, vigente en el momento de cometerse los hechos, la persona jurídica también responderá penalmente ex artículo 31 bis del Código Penal."

¹⁴⁴⁰ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 2016, p 330, SILVA SÁNCHEZ, *Fundamentos del Derecho Penal de la empresa*, 2013, p.262, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.237.

física¹⁴⁴¹. Sin embargo, las personas físicas y jurídicas responden por el mismo delito en virtud del principio de unidad de imputación¹⁴⁴².

Desde el punto de vista procesal la jurisprudencia viene a exigir que los "*derechos esenciales reconocidos al acusado en el marco del proceso penal, sea material o procesal su contenido, deben ser igualmente reconocidos a las personas jurídicas*".¹⁴⁴³

La responsabilidad penal de las personas jurídicas únicamente será exigible respecto de un conjunto de delitos tasados,¹⁴⁴⁴ en los que encontramos los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (310 bis CP).

De acuerdo con los arts. 31 bis.2 y .4, CP si la persona jurídica posee un correcto sistema de prevención de delitos puede suponer la exención de responsabilidad penal para la misma¹⁴⁴⁵, lo que no excluye a la persona física.

Desde el punto de vista penológico, la responsabilidad penal de la persona jurídica posee su propio catalogo de penas establecido en el art. 33.7 CP. En el ámbito del delito fiscal las penas aplicables a la persona jurídica se establecen en el art. 310 bis.¹⁴⁴⁶ Tras un análisis de jurisprudencia hasta la fecha, en la mayoría de resoluciones

¹⁴⁴¹ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 2016, p 330, SILVA SÁNCHEZ, *Fundamentos del Derecho Penal de la empresa*, 2013, p.262.

¹⁴⁴² Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.238.

¹⁴⁴³ Vid. STS 123/2019, de 8 de marzo de 2019: "*Decíamos en la STS núm. 514/15, de 2 de Septiembre, que "ya se opte por un modelo de responsabilidad por el hecho propio, ya por una fórmula de heterorresponsabilidad parece evidente que cualquier pronunciamiento condenatorio de las personas jurídicas habrá de estar basado en los principios irrenunciables que informan el derecho penal". Este ha de ser el punto de partida en el análisis de las cuestiones que afectan a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, de modo que los derechos esenciales reconocidos al acusado en el marco del proceso penal, sea material o procesal su contenido, deben ser igualmente reconocidos a las personas jurídicas.*"..."De lo anteriormente expuesto resulta que los derechos de la persona jurídica, como acusado en el proceso penal, no fueron respetados en la forma correcta. La falta de citación del representante designado para el proceso, para su comparecencia en el acto del juicio oral, le supuso a la persona jurídica la imposibilidad de prestar declaración, con los derechos inherentes a la posición de acusado, así como de hacer uso de la última palabra en ejercicio del derecho de autodefensa."

¹⁴⁴⁴ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 2016, p 331:"*vinculados básicamente al Derecho Penal económico*".

¹⁴⁴⁵ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 2016, pp 327-329.

¹⁴⁴⁶ Artículo 310 bis "*Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas: a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años. b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años. c) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310. Además de las*

las penas aplicadas a las personas jurídicas por delito fiscal se basan en una *pena de multa* y en la *pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social*¹⁴⁴⁷.

1.4. Personas jurídicas susceptibles de aplicación la responsabilidad penal

Las personas jurídicas a las que le es exigible la responsabilidad penal en nuestro sistema, son personas jurídicas civiles y mercantiles¹⁴⁴⁸, excluyendo "*al Estado, a las Administraciones públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades públicas Empresariales, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía o administrativas*" (apartado primero del art. 31 quinquies CP).

En cuanto a los partidos políticos y sindicatos, pese a la inicial exclusión que la *Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio* realizaba respecto a la exigencia de responsabilidad penal como personas jurídicas¹⁴⁴⁹, la *Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre*, modificó la misma con el fin de evitar la *percepción de impunidad* que mantenía la regulación de 2010 *sobre estos dos actores de la vida política*¹⁴⁵⁰.

señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.

Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33."

¹⁴⁴⁷ SAP Valencia, 417/2017, de 15 de junio de 2017, SAP Barcelona 701/2018, de 16 de noviembre de 2018, entre otras.

¹⁴⁴⁸ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.224.

¹⁴⁴⁹ Art. 31 bis. 5, de 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: "*Las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones Públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades Públicas Empresariales, a los partidos políticos y sindicatos, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.*"

¹⁴⁵⁰ Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre: "*En primer lugar, se modifica la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas con la finalidad de incluir a partidos políticos y sindicatos dentro*

En cuanto a las *Sociedades mercantiles públicas que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general*, se reduce, en algunos supuestos, el catálogo de penas aplicable (apartado segundo del art. 31 quinquies CP).

1.5. Personas físicas susceptibles de ser incardinadas en los supuestos del artículo 31 bis CP

La responsabilidad penal de la personas jurídicas establece dos supuestos diferenciados en el art. 31 bis. La principal distinción entre ambos, son las diferentes categorías de sujetos como personas físicas a los que dentro de la empresa le es aplicable el art. 31 bis.

Por ello en *el 31 bis.1 a)* se incluye a: "*los representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma*".

Por tanto en este primer supuesto encontraríamos a los administradores de derecho y administradores de hecho,¹⁴⁵¹ directivos,¹⁴⁵² apoderados generales,¹⁴⁵³ y

del régimen general de responsabilidad, suprimiendo la referencia a los mismos que hasta ahora se contenía en la excepción regulada en el apartado 5 del artículo 31 bis del Código Penal. De este modo se supera la percepción de impunidad de estos dos actores de la vida política que trasladaba la anterior regulación, y se extiende a ellos, en los supuestos previstos por la ley, la responsabilidad por las actuaciones ilícitas desarrolladas por su cuenta y en su beneficio, por sus representantes legales y administradores, o por los sometidos a la autoridad de los anteriores cuando no haya existido un control adecuado sobre los mismos".

¹⁴⁵¹ La Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, de 22 de enero, clasifica a los administradores de derecho y de hecho en la categoría de la actuación individual "o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica". CALVO VERGEZ, *El delito fiscal en las personas jurídicas*, 2019, p.30, califica como administrador de hecho a estos efectos, al socio mayoritario...que gestiona la sociedad a través de testaferros. SAP Pontevedra, 28/2018, de 29/01/2018, Condena a persona jurídica, a administradores de hecho como autores y a administradores de derecho, testaferros, como cooperadores necesarios: "*En el presente caso han sido condenadas dos personas como autores (Fabio y Felipe) por su condición de administradores de hecho de GUG, y las otras dos (Ernesto y Eusebio) como cooperadores necesarios en su condición de administradores de derecho, estableciendo así la juzgadora que todos tuvieron de algún modo facultades o competencias para haber hecho el pago del impuesto o al menos para no haber frustrado el cumplimiento de esa obligación, de ese deber de contribuir, y actuaron (u omitieron actuar) en contra de ese deber.*"

¹⁴⁵² Cfr. DEL ROSAL BLASCO, *Manual de responsabilidad penal*, 2018, p.129: "...directores, cargos ejecutivos, personas a cargo de una importante unidad de negocio o unidad funcional dentro de la organización (tales como ventas, administración o finanzas)...".

determinados apoderados especiales,¹⁴⁵⁴ gerentes, directores generales,¹⁴⁵⁵ consejero delegados, o miembros del consejo de administración¹⁴⁵⁶. Dentro de la categoría de quienes *ostentan facultades de organización y control dentro de la persona jurídica* se podrían englobar los directores de auditoría y control interno de la empresa y la figura del responsable de cumplimiento normativo¹⁴⁵⁷ o *compliance officer*¹⁴⁵⁸.

Sin embargo, en el segundo supuesto, el art. 31 bis. 1 b) se añade: "*quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso*".

En este sentido, para determinar los empleados de la persona jurídica susceptibles de aplicación el art. 31 bis, 1 b), se opta por una interpretación bajo el precepto de estar "*sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior...*". Así, se utilizaría un criterio con mayor presencia funcional¹⁴⁵⁹ y

¹⁴⁵³ Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, de 22 de enero, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015. "*Por eso, aunque propiamente no cabe la delegación orgánica, nada impide el recurso a la representación voluntaria, mediante el nombramiento de apoderados singulares, con poderes otorgados en escritura pública y debidamente inscritos en el Registro Mercantil, o generales, como gerentes o directores generales*".

¹⁴⁵⁴ Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, de 22 de enero: "*Por eso, aunque propiamente no cabe la delegación orgánica, nada impide el recurso a la representación voluntaria, mediante el nombramiento de apoderados singulares, con poderes otorgados en escritura pública y debidamente inscritos en el Registro Mercantil, o generales, como gerentes o directores generales*". DEL ROSAL BLASCO, *Manual de responsabilidad penal*, 2018, p.130: "*...apoderados especiales, en función de cuáles sean sus facultades representativas*."

¹⁴⁵⁵ Categorías incluidas en la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, de 22 de enero. En este sentido, SAP Girona, 486/2018, de 23 de octubre de 2018, en la que se condena a Director General que ejercía la efectiva dirección y administración y a la persona jurídica por realizar ventas en efectivo, sin emitir la correspondiente factura, y sin repercutir el IVA. Las ventas no habían sido incluidas en las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades e IVA.

¹⁴⁵⁶ Cfr. JUANES PECES (dir.), *Memento experto*, 2017, p.13. SAP Madrid 545/2018, 16/07/2018: "*Así pues, actuando los representantes y administradores como miembros de un órgano autorizado a tomar decisiones en nombre de la persona jurídica, ostentando facultades de organización y control de la misma, que han actuado o dejado de actuar en nombre y por cuenta de la persona jurídica y en su beneficio directo, la persona jurídica ha de ser considerada igualmente autor de los delitos imputados por defraudaciones fiscales de IVA y IRPF del año 2.010*."

¹⁴⁵⁷ Cfr. DEL ROSAL BLASCO, *Manual de responsabilidad penal*, 2018, p.130.

¹⁴⁵⁸ Expresamente reconocido por la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, de 22 de enero: "*lo que permite, como consecuencia más relevante, incluir en la letra a) del art. 31 bis.1 al propio oficial de cumplimiento (compliance officer)*."

¹⁴⁵⁹ El empleado debe de realizar el hecho de forma autónoma, y con competencia normativa para la evitación del daño. Vid en este sentido, CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.171.

menos contractual,¹⁴⁶⁰ *no siendo necesario que se establezca una vinculación directa con la empresa, quedando incluidos autónomos, trabajadores subcontratados y empleados de empresas filiales, siempre que se hallen integrados en el perímetro de su dominio social*¹⁴⁶¹.

En este caso hablamos de ciertos empleados que tienen el dominio y competencias normativas para evitar el resultado típico. Por el contrario, si el directivo conserva el poder de dirección, prevalecerá el primer apartado del art. 31 bis¹⁴⁶² pues los primeros realizarían una contribución causal al hecho sin capacidad de decisión autónoma¹⁴⁶³.

La doctrina ha referido, en relación a la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el ámbito del delito fiscal, que la autoría *quedará limitada a los representantes legales y administradores*, siendo la comisión de empleados un supuesto excepcional en este delito.¹⁴⁶⁴

1.6. Presupuestos de la responsabilidad penal de las personas jurídicas

Para que se produzca la responsabilidad penal de la persona jurídica bajo la cual las personas físicas llevan a cabo hechos delictivos, debe de haber un *beneficio directo o indirecto*¹⁴⁶⁵ para la propia persona jurídica¹⁴⁶⁶. Tal beneficio *no debe*

¹⁴⁶⁰ Cfr. DEL ROSAL BLASCO, *Manual de responsabilidad penal*, 2018, p.131: Criterio bajo el que caben "empleados y dependientes vinculados a la persona jurídica por un contrato laboral, o trabajadores autónomos vinculados por un contrato de obra o servicio...". FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.235: A favor de un "nexo laboral, contractual o mercantil para poder considerar a un sujeto como sometido a la autoridad del representante legal o administrador de una persona jurídica...".

¹⁴⁶¹ Vid. Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, de 22 de enero.

¹⁴⁶² Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.173.

¹⁴⁶³ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.172.

¹⁴⁶⁴ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.235, 236.

¹⁴⁶⁵ Concepto de *beneficio directo o indirecto* añadido por *Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo*, la cual modificaba el art. 31 bis. Previo a ello, el art. 31 bis introducido por *Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio*, requería que el delito llevado a cabo por la persona física fuera *por cuenta y en provecho* de la persona jurídica. Sentencia condenatoria de persona jurídica por delito fiscal bajo la regulación de 2010, Vid. SAP Madrid 710/2016, de 13 de octubre de 2016: "... es responsable penal la mercantil UBER DESARROLLO URBANO, S.L., por darse los presupuestos propios de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, esto es: 1º) previsión legal de responsabilidad penal de la persona jurídica para el tipo penal correspondiente, lo que autoriza en este caso el art. 310 bis del Código Penal; 2º) actuación en nombre de la misma y en su provecho, por el representante legal de la

*entenderse solamente en términos estrictamente económicos,*¹⁴⁶⁷ y puede coincidir con el beneficio de la propia persona física,¹⁴⁶⁸ o únicamente beneficiar a la persona jurídica. Sin embargo, en sentido contrario no es posible, ya que de ser una ventaja únicamente para la persona física no podrá haber responsabilidad penal de la persona jurídica¹⁴⁶⁹. En este sentido se dice que la acción debe tender a la obtención del beneficio, siendo irrelevante que el beneficio se ha obtenido¹⁴⁷⁰.

Una de las distinciones más relevantes entre ambos supuestos, como señala la doctrina, se centra en que el Código Penal es más exigente respecto de la persona jurídica en los delitos que pueden cometer los sujetos del apartado b). Así, se señala que mientras que en los supuestos de *empleados* se requiere que se hayan *incumplido gravemente* por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control, en el caso de

sociedad, el acusado Maximino." SAP Barcelona 701/2018, 16 de noviembre de 2018: "En el caso presente, los delitos han sido cometidos por los administradores solidarios de la persona jurídica, y en su beneficio, y en ella no había sido arbitrado mecanismo preventivo alguno, tal y como se desprende de la prueba practicada en el acto de juicio oral. Es obvio que la formalización de estos controles no puede ser la misma en una empresa de grandes dimensiones, que en una familiar, pero también los es que la regulación legal de la exención exige para su operatividad que dichas estructuras de control existan, aun cuando resulten más o menos estructuradas." SAP Madrid 545/2018, 16 de julio de 2018: "... el hecho delictivo ha generado beneficios o ventajas para la empresa que se concreta en un ahorro de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública y un enriquecimiento con la incorporación a su patrimonio de las cantidades retenidas o indebidamente compensadas, ahorro que ha supuesto precisamente y según precisan los administradores del concurso el modo en que se ha financiado la mercantil".

¹⁴⁶⁶ SAP Barcelona 554/2019, de 9 de septiembre de 2019: "Se presenta como motivo de impugnación... que... no concurre uno de los presupuestos de tal responsabilidad, consistente en que la persona jurídica obtenga un beneficio directa o indirectamente. Se dice en el recurso que, aunque no aparecen exactamente contabilizadas las cantidades de dinero que, tras ser extraídas de su cuenta bancaria, descapitalizaron a la sociedad, pero que debe considerarse que la cantidad de dinero defraudado a la Hacienda Pública fue a parar a los patrimonios de las personas físicas que actuaron en su nombre. Se omite en el recurso que era la sociedad la persona obligada tributaria y que, por tanto, con el impago del IVA en el ejercicio de 2011, fue dicha sociedad la primera y directa beneficiaria al obtener un ingreso en su patrimonio que no era debido. Ello, con independencia de lo que hicieran las personas físicas ejecutivas del plan defraudatorio con posterioridad, es suficiente para integrar el presupuesto referido y exigido en el artículo 31 bis del Código Penal". SAP Pontevedra, 38/2017, de 30/06/2017: "...resulta necesario que concurren los dos siguientes elementos configuradores del tipo objetivo: esto es, que tenga lugar una evasión de tributos o se obtengan, de forma ilícita, beneficios fiscales -por parte de la sociedad- y, a su vez, que dicha actuación se califique de defraudatoria y, en el presente caso, la entidad Áridos del Curro es la beneficiaria de la actuación fraudulenta y, además, nos encontramos ante una obligación tributaria esencial, como es el pago de un impuesto ordinario, cuya ausencia o constatación de pago y cumplimiento de obligaciones fiscales es fácilmente constatable y controlable, por lo que, a priori, se revela una ausencia de un debido control sobre una obligación ordinaria de naturaleza tributaria, que permite concluir en la existencia de responsabilidad criminal ya que nos encontramos en presencia de una obligación tributaria ordinaria, cuyo impago no fue constatado, ni controlado".

¹⁴⁶⁷ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 2016, p.326.

¹⁴⁶⁸ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 2016, p.326.

¹⁴⁶⁹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.238.

¹⁴⁷⁰ Cfr. ZUGALDÍA ESPINAR (dir.), *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 2016, p.326.

los sujetos del apartado a), basta con la mera omisión o un ejercicio insuficiente de aquellos deberes.¹⁴⁷¹

La jurisprudencia penal ha tenido ocasión de manifestarse al respecto, por ejemplo en los casos de delito fiscal mediante presentación de facturas falsas. Así cuando se utilizan aquellos documentos mercantiles para indebidamente aparentar haber recibido servicios de otras sociedades, y soportado cuotas de IVA, conlleva por lo general la condena como autores tanto de las personas físicas como de la jurídica¹⁴⁷².

1.7. Permanencia de la responsabilidad penal de la persona jurídica respecto de la responsabilidad de la persona física (art. 31 ter)

El art. 31 ter,¹⁴⁷³ establece dos circunstancias que permiten mantener la responsabilidad de la persona jurídica a pesar de no existir la de la persona física.

En el primer apartado el CP prevé que la responsabilidad penal de la persona jurídica será exigible siempre que se produzcan las circunstancias establecidas en el art. 31 bis, a pesar de que no haya sido posible dirigir el procedimiento penal contra la persona física responsable.

La segunda circunstancia que establece el art. 31 ter, supone, que en los casos en los que en la persona física responsable directa de los hechos concurren circunstancias que afecten a la culpabilidad, agraven su responsabilidad, hubieran

¹⁴⁷¹ Posición analizado profundamente por DEL ROSAL BLASCO, *Manual de responsabilidad penal*, 2018, pp.67, 129.

¹⁴⁷² SAP Barcelona 113/2018, de 11 de febrero de 2018, confirmada por STS 296/2020, de 10 de junio de 2020.

¹⁴⁷³ Artículo 31 ter. CP: "1. La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas en el artículo anterior, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos. 2. La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el artículo siguiente."

fallecido, o se hubieran sustraído a la acción de la justicia, eso no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

El art. 31 ter tenía como objetivo evitar que, principalmente, en el ámbito de la delincuencia económica bajo complejas estructuras societarias, cualquier circunstancia respecto a la impunidad de la persona física hiciera rentable el delito a la organización¹⁴⁷⁴. Así, era algo imprescindible que había que evitar si la responsabilidad penal de las personas jurídicas quería gozar de eficacia.

1.8. Supuestos de responsabilidad penal de personas jurídicas por delito fiscal

En primer lugar habría que decir que las modalidades defraudatorias por las que se condena a las personas jurídicas en el ámbito del delito fiscal (310 bis), no difieren de la técnicas llevadas a cabo por personas físicas, las cuales son analizadas en distintos puntos del presente trabajo. Así, la no tributación en concepto de IVA, de IS, o no efectuar retenciones en IRPF, son las modalidades más habituales de delito fiscal en la que se condena a las personas jurídicas.

Igualmente la omisión de datos relevantes en el IS, eludiendo el pago de tributos en más de 120.000€ ha dado lugar a varias condenas de personas jurídicas por delito fiscal¹⁴⁷⁵. De forma similar, se ha condenado a sociedades mercantiles que, por irregularidades contables omiten datos en las bases imponibles de IVA e IS, - ocultación de ingresos por ventas; no aplicación de un criterio lógico en la valoración de las existencias y falta de control en la cuenta de caja-. Mediante estas conductas se permitió a las personas físicas ocultar los verdaderos resultados.¹⁴⁷⁶

¹⁴⁷⁴ Cfr. CALVO VERGEZ, *El delito fiscal en las personas jurídicas*, 2019, p.58.

¹⁴⁷⁵ SAP Pontevedra, 38/2017, de 30 de junio de 2017.

¹⁴⁷⁶ SAP Valencia, 417/2017, de 15 de junio de 2017. También en concepto de elusión de IVA e IS, SAP Barcelona 701/2018, de 16 de noviembre de 2018, resolviendo recurso contra SJdo. Penal rec. 184/2016, de 2 de marzo de 2018, en condena por delito fiscal.

En el ámbito deportivo ha existido responsabilidad penal de las personas jurídicas -clubes de fútbol- en casos de simulación contractual con la que se elude el pago de cantidades retenidas¹⁴⁷⁷. También se ha condenado a algún club por la omisión de cantidades que debieran haberse incluido en las declaraciones en concepto de IVA, y por la elusión de cantidades que debieran haberse retenido en el IRPF, respecto de trabajadores del club¹⁴⁷⁸.

De igual forma, la ocultación de ventas en su contabilidad, en registros de IVA y en declaraciones fiscales, y cuyo cobro se efectuaba en efectivo, es un supuesto clásico de modalidad defraudatoria en la que se produce la responsabilidad penal de las personas jurídicas¹⁴⁷⁹. Dicha responsabilidad también se ha entendido aplicable en supuestos de la presentación de declaraciones de IVA, omitiendo cantidades que debieran incluirse en virtud de determinadas operaciones inmobiliarias¹⁴⁸⁰.

En cuanto a la utilización de facturas falsas de otras sociedades como prestadoras de bienes o servicios que no eran tales, es igualmente un supuesto tradicional en cuanto a la responsabilidad penal de personas físicas que también se ha extendido a las personas jurídicas desde su habilitación legal. En estos casos, se obtenían facturas falsas con el importe correspondiente de IVA, cuando la realidad era que la sociedad que aportaba las facturas estaba inactiva, y por tanto, lo que se reflejaba en los documentos mercantiles no era cierto. De esta forma se incluían aquellas facturas falsas en los libros registro de IVA y en sus declaraciones mensuales de IVA, lo que daba lugar a una defraudación fiscal típica¹⁴⁸¹.

¹⁴⁷⁷ SAP Barcelona 694/2016, de 14 de diciembre de 2016.

¹⁴⁷⁸ SAP Madrid 545/2018, 16 de julio de 2018.

¹⁴⁷⁹ SAP Girona, 486/2018, de 23 de octubre de 2018.

¹⁴⁸⁰ SAP Madrid 710/2016, de 13 de octubre de 2016. SAP Barcelona 554/2019, de 9 de septiembre de 2019.

¹⁴⁸¹ SAP Barcelona 113/2018, de 11 de febrero de 2018, confirmada por STS 296/2020, de 10 de junio de 2020.

SÉPTIMA PARTE APLICACIÓN PRÁCTICA DEL DELITO FISCAL

CAPÍTULO XVII TIPOLOGÍA DE CASOS RELEVANTES. SEGURIDAD JURÍDICA Y PREVENCIÓN DEL DELITO

1. EL DELITO FISCAL Y EL FÚTBOL PROFESIONAL

1.1. La importancia de la publicidad en el mundo del fútbol

Es cierto que futbolistas profesionales, clubes, o entrenadores tienen en la publicidad una de las mayores fuentes de ingreso. Desde los años ochenta y sobre todo en los noventa el marketing deportivo apostó seriamente por el mundo del fútbol, lo que multiplicó exponencialmente los beneficios de estos deportistas.

En este sentido, la renta que los futbolistas profesionales obtienen de sus respectivos clubes como salario no puede ser ocultada a la Administración tributaria, dado que ambos, club y futbolista, se encuentran en el propio país de residencia. Dichos ingresos tributarán conforme establezca su normativa nacional.

Sin embargo, eso no sucede con los ingresos por derechos de imagen. En este sentido, los rendimientos derivados de esos derechos, y relacionados principalmente con la publicidad, eran y son retribuciones que se adquieren en todo el mundo por una exposición pública cada vez mayor.

Esta circunstancia hizo que, con el auge de la publicidad en el fútbol, y sobre todo a principios de la década de los dos mil, muchos de estos deportistas, así como otras personas ligadas a dicho negocio, llevaran a cabo una práctica que les permitía no tributar en su país de residencia gran parte de esos ingresos publicitarios.

El objetivo no era otro que tributar aquellos rendimientos en territorios o países con menor presión fiscal, eludiendo así su tributación en nuestro país. Ejemplo de ello es la SAP Valencia 576/2012, de 2 de noviembre de 2012, en la que según la sentencia, con dicha estrategia fraudulenta el sujeto -agente de futbolistas-, habría conseguido que *el 95% de la remuneración que obtenía por sus servicios fueran ingresadas en un paraíso fiscal.*

1.2. ¿Cesión de derechos de imagen o simulación?

Dado el volumen que tanto marcas publicitarias como patrocinios abonan a estos deportistas de élite, no es raro que la gestión de los derechos relacionados con la publicidad se pueda ceder a sociedades mercantiles especializadas.

En principio, nada impediría ceder la gestión de esos derechos a sociedades creadas para tal fin. Así el sujeto tendría libertad para crear una sociedad que gestionara la explotación de los mismos o, incluso, ceder dicho cometido a cambio de una retribución a una sociedad no creada directamente por él.

Ambas opciones, en esos términos, constituirían una práctica completamente lícita, calificada como economía de opción siempre que se tributara conforme a la legislación nacional de residencia. En el caso de deportistas profesionales residentes en nuestro país dicho contribuyente debería tributar por su renta mundial.

Sin embargo, en otros casos, y sobre todo, en el mundo del fútbol, se realizaba una práctica que difería sustancialmente de lo anterior. Dado que el único objetivo era reducir la tributación de aquellos rendimientos publicitarios, el sujeto optaba por simular una cesión de la gestión de aquellos derechos a una sociedad residente en otro país -habitualmente considerado paraíso fiscal o territorio de escasa tributación-. Como toda simulación ese negocio de cesión no era real ni verdadero, pues detrás de

la sociedad a la que se cedía la gestión de los derechos y como destinatario de los rendimientos, se encontraba el propio jugador o su entorno.

El objetivo no era otro que aparentar haberse desprendido de dichos rendimientos justificando así la no tributación de los mismos en nuestro país.

1.3. La simulación en la cesión de los derechos significa ocultación y delito fiscal. Estrategia general y algunos casos particulares

El concepto de simulación no tiene definición en el Derecho Penal. Sin embargo en el Derecho Civil encontramos que aquel término significa¹⁴⁸²:

Una "declaración de una voluntad no verdadera, que se hace para que nazca la apariencia de un negocio jurídico".

Eso era lo que se llevaba a cabo en el mundo del fútbol. Aparentar realizar un negocio jurídico -una cesión de derechos-, que no era tal.

Es cierto que en la mayoría de procedimientos penales en los que se han analizado este tipo de conductas, estos futbolistas, agentes deportivos o entrenadores, simulaban la cesión de los derechos a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales. Esta circunstancia añade un *plus* de ocultación a la conducta, pues con la opacidad fiscal de dichos territorios, la Administración Tributaria iba a tener muy difícil obtener los datos fiscales de esos obligados. En definitiva, era una conducta de ocultación idónea que impedía a la Administración tributaria determinar y liquidar la deuda. Como se ha analizado en otro punto del presente trabajo, la simulación es un negocio anómalo susceptible de tipificación como delito fiscal, pues cumple los requisitos de ocultación exigidos tanto por la doctrina como por la jurisprudencia penal.

¹⁴⁸² Cfr. DIEZ-PICAZO/GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil*, I, 2002, p.502. Así DIEZ-PICAZO, lo analizaba citando a WINDSCHEID, con dicha definición clásica.

En este sentido una de las primeras sentencias condenatorias por delito de defraudación fiscal en base al concepto de simulación en la cesión de derechos de imagen, fue la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017 contra conocido y extraordinario jugador de futbol. En ella la Sala II analizaba el siguiente esquema defraudatorio:

"La obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública de nuestro país mediante una estrategia puesta en práctica a comienzos del año 2005, consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a Sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones. Complementariamente, se formalizaban a su través contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre aquellas sociedades y otras radicadas en países que tienen suscritos convenios de doble imposición, además de una legislación permisiva respecto de operaciones con sociedades domiciliadas en los primeros países mencionados. Se conseguía, de este modo, que los ingresos obtenidos por el jugador, Sr. Lusy, se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación fiscal permisiva hasta los países de opacidad fiscal, sin someterse, por tanto, a la Administración Tributaria española".

Igualmente encontramos la SAP Madrid nº 53/2019, de 22 de enero de 2019 en relación a otro de los mejores futbolistas profesionales, en donde se utilizó una estrategia de simulación de derechos de imagen muy similar a la anterior:

"No obstante de las obligaciones anteriores, el acusado tras confirmarle el Club en fecha 20 de diciembre del 2008 la aceptación de las condiciones fijadas, y con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito cuando llegara a España, simuló ceder la totalidad de sus derechos de imagen a la sociedad IUTES LTD, sociedad domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas, territorio que es considerado como un paraíso fiscal, de la que era socio único el propio acusado, mediante contrato privado de 20 de Diciembre de 2.008, en virtud del cual cedía la totalidad de sus derechos de imagen a la sociedad, estableciéndose como contraprestación el pago de todos los ingresos percibidos por ésta tras deducir 20.000 euros y los gastos en los que hubiera incurrido por la supuesta gestión de los derechos de imagen".

Prácticamente idénticos eran los hechos analizados por la SAP Madrid, nº 279/2018, de 23 de mayo de 2018, contra otro jugador de fútbol profesional, en la que se puede observar la misma dinámica utilizada:

"El acusado, D. Patricio con fecha 3 de Enero de 2.011 suscribió un contrato por el que simulaba la cesión de sus derechos de imagen, limitado al territorio de Colombia, a la sociedad DIUS S.A.S., con domicilio social en Colombia. Posteriormente, en fecha 24 de Agosto de 2.011 el acusado suscribió un contrato por el que simulaba la cesión de sus derechos de imagen a la sociedad EAS S.A., domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas, territorio considerado paraíso fiscal, participada al 100% por la sociedad IN S.A., con domicilio social en Panamá. El día 25 de Agosto de 2.011 se suscribió contrato de cesión de los derechos de imagen del acusado entre las sociedades S.A., como cedente, y la sociedades irlandesas ERES y ARIS, quienes a partir de ese momento comenzarían a explotar los derechos de imagen de aquél. Pese a lo anterior, y con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, el acusado creó la estructura societaria

anteriormente descrita con el fin de que permanecieran opacas a la Hacienda Pública española los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2.012 y 2.013, ejercicios en los que tampoco presentó la Declaración de titularidad de bienes en el extranjero".

Esta práctica no fue utilizada exclusivamente por futbolistas, sino también por personas vinculadas a los mismos. Si bien las características de la estrategia que números profesionales del mundo del fútbol llevaron a cabo fue similar a la explicada más arriba, existen otros casos relacionados con la simulación que difieren de aquellas.

Así, en la SAP Valencia, 576/2012, de 2 de noviembre de 2012, se condena por dos delitos fiscales a agente profesional de futbolistas por llevar a cabo una estrategia consistente en una elusión tributaria de cuotas de IRPF mediante el siguiente esquema. Con el objetivo de desviar sus ingresos a la República de Panamá, el sujeto recurrió a los servicios de una entidad residente en la Isla de Man, *-dedicada a la planificación fiscal-*. A partir de ahí, y mediante diversas sociedades pantalla, sin administradores reales ni sede efectiva, se realizaban distintos contratos de cesión de derechos relativos a su licencia de agentes de jugadores a cambio de una retribución. Mediante todo lo anterior se impedía a la Administración Tributaria conocer los datos fiscales necesarios para determinar la deuda tributaria¹⁴⁸³.

Los criterios establecidos por la propia resolución para fundamentar la condena se basan en aspectos analizados a lo largo del presente trabajo. En primer lugar, *la contratación de los servicios de un despacho especializado en este tipo de asuntos con sede en un paraíso fiscal*. En segundo lugar, una dinámica contractual de cesión de derechos como agente, y la creación *ad hoc* de una estructura societaria compleja con

¹⁴⁸³ "Sobre esta base, el acusado suscribió el 22 de enero de 1998 un contrato con PGRR en virtud del cual cedió los derechos inherentes a su licencia de agente de jugadores expedida por la FIFA por un periodo de 10 años, a cambio de una comisión de 750.000 pesetas mensuales, actualizables anualmente conforme a la variación del IPC español. Además PGRR se comprometía a satisfacer al acusado todos los gastos de viajes, teléfono, etc, derivados del ejercicio de su actividad. Asimismo, de forma simultánea, PGRR apoderó al acusado para que representara a la sociedad para comercializar la licencia FIFA, mediante apoderamientos de 22 de enero de 1998, 7 de enero de 1999 y 12 de enero de 2001. Sin embargo, con el acuerdo suscrito entre el acusado pasaba lo que se pretendía en realidad era crear la apariencia de que el acuerdo e PGRR lo desempeñar su actividad como agente de jugadores al servicio de PGRR, de manera que los ingresos obtenidos por el acusado en el ejercicio de dicha actividad parecieran obtenidos por PGRR y no directamente por el acusado, de forma que éste seguiría desempeñando personalmente su actividad profesional como hasta entonces, evitando de esta forma que sus ingresos quedaran sujetos al IRPF."

sede en varios paraísos fiscales¹⁴⁸⁴. Esta estructura carecía de sustento real más allá de sociedades y administradores meramente nominales, sin actividad ni soporte empresarial. Y finalmente, la opacidad fiscal obtenida respecto a la Administración Tributaria, tras dicha dinámica.

"La creación por esta entidad el 09/05/2018 de PGRR con la que el acusado suscribió un contrato seis días más tarde en el que cedía su licencia FIFA por un periodo de 10 años a cambio de una comisión de 750.000 pesetas mensuales, más gastos de teléfono y viajes etc. derivados de su actividad profesional. La firma ese mismo día entre PGRR y la entidad "COL" SA residente en Panamá, en cuya virtud ambas formaban una asociación " COL " participa al 95% por KILO y en un 5% por PGRR, entidad sujeta a las Leyes de Jersey (paraíso fiscal), con sus libros custodiados en la Isla de Man (paraíso fiscal), con dicho soporte formal el acusado emitía facturas por PGRR en nombre de "COL" cuyos importes eran ingresados en cuentas bancarias abiertas en un paraíso fiscal y por tanto opacas para las autoridades españolas y británicas. La imposibilidad de acceder a los verdaderos accionistas de dichas mercantiles al perderse su rastro en Suiza y en Panamá siendo inaccesible los datos a las autoridades españolas, con administradores aparentes con el mismo cargo en multitud de sociedades similares".

En este punto nos gustaría detenernos en uno de los aspectos analizados. En la mayoría de estos procedimientos suele existir un asesoramiento fiscal relativo a la estrategia utilizada. En este sentido, es habitual que los futbolistas o su entorno se hayan informado a través de asesores o expertos en fiscalidad internacional. Muchos de estos profesionales no se encuentran en nuestro país sino que suelen ejercer dicha actividad mediante entidades domiciliadas en territorios opacos dedicadas a ese tipo de planificación fiscal "agresiva". La presencia de estos expertos en un procedimiento concreto hace que cualquier alegación de error por parte de los acusados sea finalmente entendida por parte de los Jueces y Tribunales como un caso de ignorancia

¹⁴⁸⁴ "Sin embargo, con el acuerdo suscrito entre el acusado pasaba lo que se pretendía en realidad era crear la apariencia de que el acuerdo e PGRR lo desempeñan su actividad como agente de jugadores al servicio de PGRR, de manera que los ingresos obtenidos por el acusado en el ejercicio de dicha actividad parecieran obtenidos por PGRR y no directamente por el acusado, de forma que éste seguiría desempeñando personalmente su actividad profesional como hasta entonces, evitando de esta forma que sus ingresos quedaran sujetos al IRPF...En realidad... la cesión de derechos del acusado a ésta, no eran más que una apariencia que solo respondía a los designios del acusado de obtener cobertura legal para que sus ingresos como agente de jugadores de fútbol no quedaran sujetos a imposición. De este modo, el acusado siguió desempeñando sus funciones como agente de jugadores de la misma manera que lo venía haciendo con anterioridad a firmar el contrato de cesión de los derechos de su licencia FIFA a favor de PGRR, pudiendo sin embargo eludir el IRPF en España que le afectaba respecto de los ingresos reales que percibía por su actividad profesional como agente de jugadores mediante el artificio jurídico creado".

deliberada, con los efectos ya conocidos de apreciación del dolo eventual en la mayoría de casos¹⁴⁸⁵.

Respecto a la responsabilidad penal de los asesores en este tipo de simulaciones relacionadas con la publicidad de futbolistas profesionales, aún no existe una posición pacífica en nuestra jurisprudencia. Por ello, debemos de decir, que la aparente impunidad con la que cuentan estos asesores en procedimientos penales vinculados a determinados profesionales del mundo deportivo,¹⁴⁸⁶ difiere de la tónica general de asuntos por delito fiscal, en donde los asesores son objeto de condena como cooperación necesaria con mayor facilidad¹⁴⁸⁷.

Se puede decir que todos los procedimientos judiciales en el orden penal que analizaron este tipo de prácticas relacionadas con el mundo del fútbol han finalizado en condena¹⁴⁸⁸, muchos de ellos en conformidad por parte de los acusados¹⁴⁸⁹.

¹⁴⁸⁵ Ejemplo de ello es la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017. Sobre la dificultad de incriminación a los asesores, *Vid.* capítulo XIV, apartado 2.3 en este mismo trabajo.

¹⁴⁸⁶ Ejemplo de ello es la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017

¹⁴⁸⁷ Por todas, la SAN Penal, 32/2016, de 15 de noviembre de 2016: "*El asesor fiscal Pedro ha sido condenado como cooperador necesario de Fidel, en relación a los mismos hechos, la sentencia ha considerado con buen criterio que su contribución al injusto del autor, en atención a su saber especializado, fue decisiva y ha seleccionado en consecuencia la pena de multa. Por lo demás, hemos dejado constancia de los criterios que sustentan de manera legítima la cuantía de la pena impuesta.*"

¹⁴⁸⁸ Misma práctica analizada en STS 740/2018, de 6 de febrero de 2019, respecto a jugador profesional de fútbol: "*...en fecha 15 de Septiembre de 2004 suscribió un contrato por el que simulaba la cesión de sus derechos de imagen a la sociedad RRR ER S.A., cuyo domicilio se encuentra en las Islas Vírgenes Británicas, territorio considerado como paraíso fiscal, y que a su vez se encuentra participada al 100% por la sociedad POREA S.A., con domicilio en la ciudad de Panamá, de la República de Panamá... El día 17 de Septiembre de 2004 se suscribió contrato de cesión de los derechos de imagen del acusado entre las sociedades RRR ER S.A., como cedente, y la sociedad irlandesa VUISI, quien a partir de ese momento comenzaría a explotar los derechos de imagen de aquél... pese a lo anterior, y con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, el acusado mantuvo la estructura societaria anteriormente descrita con el fin de no declarar a la Hacienda Pública española los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2011 y 2012, ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero.*"

¹⁴⁸⁹ Entre ellas, la SAP Barcelona nº 31/2016, de 21 de enero de 2016, igualmente contra afamado futbolista: "*Con la finalidad de burlar esa obligada tributación, la obtención de tales ingresos por Alfredo fue ocultada a la Hacienda Pública mediante una estrategia que, en síntesis y sin perjuicio de su posterior detalle, consistió en dos conductas diferenciadas en su ejecución pero comunes en su propósito, no declarar las rentas obtenidas de la marca deportiva EWA a través de una sociedad domiciliada en Estados Unidos, POE LLC y simular la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad puramente instrumental radicada en la zona franca de Madeira (Portugal), AAE OVE, todo ello en condiciones tales que la consecuencia buscada y lograda fue que los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen del jugador no generaban obligación tributaria alguna para el mismo en el territorio de su residencia fiscal, sin someterse, prácticamente, a tributación alguna y, además, con total opacidad frente a la Hacienda Pública española de la titularidad del real destinatario y beneficiario de los ingresos, que no fue otro que el propio acusado Alfredo.*" Sentencia en conformidad, también la SAP Madrid, 935/2017, de 12 de diciembre de 2017.

Incluso bajo la calificación de "simulación" algún club de fútbol ha llegado a ser condenado por delito fiscal como persona jurídica¹⁴⁹⁰ por encubrir retribuciones mediante pagos a sociedades vinculadas con el jugador.

"Para ello se decidió otorgar unos contratos con sociedades directamente vinculadas a la familia del futbolista, simulando el objeto real de los pagos, que en realidad no era el formalmente declarado en los mismos, sino encubrir verdaderas retribuciones al jugador, eludiendo de tal modo, en su mayor parte, el pago de los impuestos derivados de los rendimientos del trabajo que, por tratarse de retribuciones derivadas de una relación laboral, debieran haber tributado por el Impuesto de de la Renta de no Residentes, ya que en 2013 Mateo. no llegó a residir en España más de 183 días, siendo el tipo vigente en dicho ejercicio del 24,75%. La retención de tales sumas correspondía haberla efectuado a la entidad UERE PROTOS, obligación que la misma incumplió".

1.4. Si el sujeto comunica los datos relevantes a la Administración tributaria, ¿puede no haber delito? Referencia al modelo 720 por parte de la jurisprudencia penal

A lo largo del presente trabajo hemos referido que una comunicación de datos fiscalmente relevantes a la Administración tributaria por parte del obligado, puede hacer que su conducta no se califique como ocultación, y por ende, evitar su incriminación como delito fiscal. Y dicha circunstancia mantiene su vigencia en los negocios jurídicos simulados relacionados con los derechos de imagen de profesionales del mundo del fútbol. No obstante, entendemos que esta posibilidad se podría extender a otras modalidades defraudatorias referidas principalmente a la utilización de paraísos fiscales con fines de evasión fiscal.

En este sentido el modelo 720 sobre *Declaración de bienes en el extranjero* tiene una relevancia singular. Así, en no pocas sentencias *condenatorias* relacionadas con futbolistas profesionales, se alude a lo siguiente:

"...con el fin de que permanecieran opacas a la Hacienda Pública española los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2.012 y 2.013, ejercicios en los que tampoco presentó la Declaración de titularidad de bienes en el extranjero¹⁴⁹¹".

¹⁴⁹⁰ SAP Barcelona nº 694/2016, de 14 de diciembre de 2016, en condena a Club de fútbol por delito fiscal como persona jurídica.

Ejemplo de ello también es la SAP Madrid nº 53/2019, de 22 de enero de 2019:

"...ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero".

Esa misma mención relativa a la omisión de la presentación de la declaración de titularidad de bienes en el extranjero, se encuentra en la STS 740/2018, de 6 de febrero de 2019, o en la SAP Madrid, 935/2017, de 12 de diciembre de 2017, ambas relativas a conocidos jugadores de fútbol profesional:

"Pese a lo anterior, y con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, el acusado mantuvo la estructura societaria anteriormente descrita con el fin de no declarar a la Hacienda Pública española los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2011 y 2012, ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero".

En todos estos casos, el Tribunal fundamenta la ocultación de su conducta, entre otros aspectos, por la no presentación de la declaración de bienes en el extranjero.

Sin embargo en una de las pocas sentencias *absolutorias* relacionadas con este tipo de cesiones de derechos por parte de futbolistas, la SAP Madrid 672/2019, de 25 de noviembre de 2019, argumenta cómo en ese caso, el futbolista sí había comunicado el objeto de la cesión previamente, no sólo en el modelo 720 sobre *bienes y derechos en el extranjero*, sino también en su declaración del *Impuesto sobre el Patrimonio*. Ese junto con otros motivos lleva al Tribunal a concluir la absolución del jugador:

"Roi ERT ha presentado las correspondientes declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio, en los que hizo constar la deuda que WERT, S.L. mantenía con él por la cesión de derechos de imagen mediante el contrato firmado el 1 de agosto de 2009, así como los importes que le eran abondos en cada ejercicio por dicha sociedad en tal concepto (288.305.47 euros en 2011, 2.278.983,69 euros en 2012, según certificaciones emitidas por Geni ERWA). Consta, asimismo, declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero, con referencia, entre otras, a WERT-SOCIEDADE UNIPERSSOAL LDA".

¹⁴⁹¹ SAP Madrid, nº 279/2018, de 23 de mayo de 2018 en relación a futbolista profesional.

Este tipo de comunicaciones en procedimientos relacionados con deportistas profesionales, materializadas en modelos tributarios específicos -como el modelo 720 o el modelo 714¹⁴⁹²-, forman parte de una *teoría general* analizada por la doctrina y la jurisprudencia. Esta interpretación, con un importante respaldo doctrinal, ha sido estudiada en otro punto del presente trabajo¹⁴⁹³ y viene a posicionarse a favor de que el conocimiento previo de la Administración respecto de los datos fiscales puede hacer que la conducta de ocultación del sujeto sea finalmente atípica. Como decíamos, fuera del ámbito deportivo esta interpretación doctrinal tiene un escaso respaldo de la jurisprudencia en algunas resoluciones de Audiencias Provinciales.

¹⁴⁹² Impuesto sobre el patrimonio.

¹⁴⁹³ *Vid.* Capítulo V, apartado 5.2.

2. ARTÍCULO PUBLICADO SOBRE EL DELITO FISCAL Y EL MUNDO DEL FÚTBOL, EN RELACIÓN A LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID, DE 25 DE NOVIEMBRE DE 2019

Artículo: CISNEROS GONZÁLEZ, J.M. (2019): ¿Es la sentencia del caso Xabi Alonso el fin del delito fiscal para el mundo del fútbol? Publicado en *elderecho.com*, Ed. Lefebvre, 18 de diciembre de 2019.

La relación del delito fiscal con deportistas profesionales ha sido habitual a lo largo de los años. Divergencias de criterio sobre residencia fiscal o la cesión de la explotación de los derechos de imagen han sido algunos de los casos que han dado lugar a procedimientos penales en los que pilotos de motociclismo, futbolistas, clubes, agentes deportivos o asesores se han visto de un modo u otro "bajo la lupa" de la justicia penal con resoluciones tanto absolutorias como condenatorias.

La reciente Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, de 25 de noviembre, absuelve al futbolista Xabi Alonso de los tres delitos fiscales de los que venía siendo acusado por la Fiscalía y la Abogacía del Estado. El objeto de la acusación, estaba referido a la tributación del IRPF de los ejercicios 2010 a 2012 y a la cesión de la explotación de los derechos de imagen del futbolista a una sociedad radicada en Madeira (Portugal).

Es algo de sobra conocido que este tipo de deportistas poseen una faceta pública con repercusión en todo el mundo, siendo los derechos de imagen y la publicidad fuente muy importante de los ingresos que obtienen. Así, en el presente caso, juzgado por la Audiencia Provincial de Madrid, se analizaba una práctica ciertamente habitual entre algunos jugadores de los mejores clubes de fútbol. En este sentido, y sobre todo entre los años 2000 a 2015 no era algo extraño observar cesiones de derechos de imagen entre estos deportistas y sociedades radicadas en otros países con el objetivo de reducir la presión fiscal.

Según la opinión doctrinal y de nuestros Tribunales penales¹⁴⁹⁴, el delito fiscal exige, además de *eludir el pago de tributos en cuantía superior a los 120.000 €* que los hechos se lleven a cabo por parte del autor mediante una conducta que de algún modo *impida o dificulte* a la Hacienda Pública española determinar y contabilizar la deuda tributaria¹⁴⁹⁵ ("ocultación"). Es decir, es necesario que el autor ponga alguna "traba" que entorpezca a la Administración para poder determinar los datos relevantes a efectos de tributación.

¿Qué relación tiene el delito fiscal con el mundo del fútbol? Ocultación y simulación.

El problema del mundo del fútbol con el delito fiscal estribaba en que muchos de los países donde se encontraban domiciliadas las sociedades a las que se cedían los derechos de imagen, a la vez que servían de enorme atractivo ofreciendo una baja o nula tributación, solían disponer de secreto bancario o, al menos, de una cierta opacidad fiscal. Esta particularidad hacía que para el *fisco español* fuera muy difícil conocer tanto el beneficiario como las rentas obtenidas en estos territorios. Por ello, el resultado era que en los procedimientos judiciales que finalizaban en condena era muy sencillo de fundamentar que la conducta llevada a cabo por el autor había consistido en *ocultar* su información tributaria a la Hacienda Española.

Pero además se producía otra circunstancia que facilitaba su calificación como delito fiscal: el concepto de *simulación*. Así, en los procedimientos penales relativos a la cesión de derechos de imagen el objeto a dilucidar siempre consistía en determinar si de acuerdo con nuestro Ordenamiento, ese negocio jurídico- *el contrato de cesión de derechos de imagen*- se podía calificar como una opción lícita elegida por el propio

¹⁴⁹⁴ Entre otras, STS 12 de mayo de de 1986, STS 20 de junio de 2006 o la propia SAP Barcelona, de fecha 5 de julio de 2016, en condena a afamado futbolista.

¹⁴⁹⁵ Cfr. AYALA GÓMEZ, I. en, BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.264.

futbolista¹⁴⁹⁶ o, por el contrario, supondría una opción ilícita mediante la cual se habría "simulado" llevar a cabo un negocio que no era el efectivamente realizado.

El hecho de que siempre se entendiera por parte de los Tribunales que se trataba de un negocio simulado hacía que la inmensa mayoría de acusados por delito fiscal relacionado con el mundo del fútbol acabaran siendo condenados¹⁴⁹⁷.

Pero, ¿qué es la "simulación" y qué significa "simular"?

Dado que la figura de la simulación no tiene definición en el Derecho Penal, se acude a su origen civilista para obtener una interpretación al respecto. Tal y como la propia sentencia que absuelve a Xabi Alonso refiere:

“La simulación no es otra cosa que la apariencia negocial”, de manera que “bajo ésta se oculta un caso inexistente (simulación absoluta) o bien otro negocio jurídico distinto (simulación relativa).”

Fuera del ámbito deportivo, los Jueces y Tribunales del orden penal han tenido ocasión de atribuir la figura de la "simulación" en procedimientos por delito fiscal respecto a un conjunto muy heterogéneo de supuestos y conductas¹⁴⁹⁸. En concreto, en el caso de la cesión de derechos de imagen de futbolistas y en otro tipo de contratos similares, se ha entendido aplicable el concepto de "simulación" de forma prácticamente automática por los Tribunales. En relación con esto, la doctrina penalista ya advertía de la excesiva frecuencia con la que tanto la Administración

¹⁴⁹⁶ Mediante una economía o derecho de opción se estaría escogiendo una alternativa legal por parte del contribuyente que permite reducir lícitamente las cargas tributarias. Así lo expone CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.33.

¹⁴⁹⁷ STS 15 de julio de 2002 o la STC 120/2005.

¹⁴⁹⁸ Véase como ejemplo no sólo casos de tramas de "factureros" mediante los cuales se justifica mediante facturas falsas la adquisición de servicios que no habían sido efectivamente prestados reduciendo así la base imponible del Impuesto sobre sociedades (STS 18 de junio de 2014). Criterio de la "simulación" referido también en supuestos de domicilio fiscal de sociedades para aprovechar ventajas fiscales, SAP Madrid 25 de enero de 2019. Concepto de "simulación" mencionado en supuestos de facturación de servicios profesionales a través de sociedades, si bien en estos casos para negar su existencia, SAP Madrid, de 29 de enero de 2010.

Tributaria como los Tribunales penales hacían de la figura de *la simulación*, para fundamentar el encaje de conductas como delito fiscal.¹⁴⁹⁹

Una de las primeras resoluciones en este sentido fue la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 375/2017 (*Caso Messi*). En la misma, la condena se fundamentaba en dos ejes: por un lado la utilización de un entramado societario que favorecía la *opacidad fiscal* y, por otro, la *simulación* en el negocio de cesión llevado a cabo. Así, la propia sentencia argumentaba, que:

" La cesión de esos derechos significaba, a la vista de la lectura de los contratos... la desvinculación meramente formal del jugador de la explotación de su imagen; la causa real de los contratos de cesión divergía de la declarada en ellos. Materialmente el acusado seguía siendo titular real de los derechos y, de hecho, pese a la formal cesión, sigue presente en muchos de los contratos que firma con terceros, [...] la conclusión inferida de que se simuló una intervención de sujetos diferente de la de quienes realmente decidían lo contratado, se presenta con justificación interna coherente".

Tras esta resolución, se produjo una avalancha de procedimientos judiciales muy similares sobre futbolistas de primer nivel, clubes y agentes deportivos, en los que la Administración Tributaria y la Abogacía del Estado remitían al orden penal expedientes tributarios, al considerar que dichas actuaciones debían incardinarse como delito contra la Hacienda Pública, pues a su juicio, se observaban los caracteres de *opacidad* y *simulación* requeridos por la propia jurisprudencia. Esto ha llevado en esta década a numerosas sentencias condenatorias¹⁵⁰⁰, la mayoría de las cuales se han llevado a cabo mediante la conformidad de los propios acusados.¹⁵⁰¹

Sin embargo, hay que reconocer que despertaban un enorme interés técnico-jurídico las resoluciones en las que no se producían aquellas conformidades, por cuanto aportaban mayores argumentos y permitían ir definiendo los límites del delito fiscal en el ámbito deportivo. Y con ese aliciente se esperaba la reciente sentencia de la

¹⁴⁹⁹ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp.33,34. PEREZ ROYO, "El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España", *Diario La Ley*, 2005, pp.4-6. CHOCLÁN MONTALVO, "La interpretación razonable de la norma", *Diario La Ley*, 2018, p.5.

¹⁵⁰⁰ SAP Valencia 2 de noviembre de 2012.

¹⁵⁰¹ SAP Barcelona 21 de enero de 2016, SAP Barcelona 14 de diciembre de 2016, SAP Madrid 12 de diciembre de 2017, SAP Madrid 23 de mayo de 2018, SAP Madrid 22 de enero de 2019, o STS 6 de febrero de 2019.

Audiencia Provincial de Madrid. Máxime con el enorme atractivo mediático que suponía el rechazo frontal del jugador a llegar a un acuerdo con la acusación.

¿Es el caso de Xabi Alonso distinto? Dos caras de la misma moneda.

La sentencia que ahora analizamos, absuelve al ex futbolista del Real Madrid y establece de forma cristalina y precisa el motivo que sirve para inclinar la balanza de uno u otro lado: ¿Hubo simulación en el contrato de cesión entre el jugador y la sociedad radicada en Madeira (Portugal) o fue una cesión real?

La Sala se basa en tres circunstancias para negar que haya existido simulación.

La primera es de carácter económico, basado en el importe pactado en el propio contrato de cesión. Según la sentencia, la cuantía establecida en el mismo no exteriorizaría que el contrato fuera "ficticio", ya que se basó en un Informe de una consultora de acuerdo a criterios técnicos y precios de mercado. El precio estipulado por la cesión no fue arbitrario o caprichoso sino que, a diferencia de otros casos similares¹⁵⁰², era acorde con el valor lógico de lo que dichos derechos representaban.

La segunda es funcional. A juicio de la Audiencia, para llevar a cabo la explotación de los derechos de imagen del jugador no se requiere un entramado especialmente complejo. Por ello, el hecho de que la sociedad cesionaria careciese de medios materiales y humanos no suponía un aspecto relevante para considerar ficticia la cesión.¹⁵⁰³ Además, añade la resolución, la sociedad poseía en su propia

¹⁵⁰² Sin embargo en un análisis comparativo con la SAP Barcelona, de 5 de julio de 2016, posteriormente confirmada en casación por la STS de 24 de mayo de 2017, el precio de la cesión de los derechos de imagen en ese último caso condenatorio era considerablemente bajo, "no parecía guardar relación con la realidad económica que envolvía al jugador", y además "no fue revisado tras corroborarse la proyección futbolística del jugador", en palabras de la propia Audiencia Provincial de Barcelona.

¹⁵⁰³ Por ello, entiende la Sala que lejos de que la sociedad escogida carezca de infraestructura y sea un puro instrumento formal de ingresos y pagos, aquella realizó una activa intervención en la explotación de esos derechos expidiendo y cobrando facturas y experimentando un incremento significativo de su volumen de negocio. Llama la atención la similitud en la argumentación de la sentencia con la interpretación llevada a cabo por la jurisprudencia en lo que a la facturación de servicios profesionales por medio de sociedades se refiere, y a su atipicidad penal como regla general. En este sentido, SAP Madrid, de 29 de enero de 2010, y Sentencia del Juzgado de lo penal nº 27 Madrid, de fecha 31 de marzo de 2015.

contabilidad toda la información y facturación del negocio jurídico a la vez que tenía registrada fielmente el aumento del volumen del mismo¹⁵⁰⁴.

Y la tercera se refiere a la inexistencia de ocultación por parte del jugador. A *priori* llama la atención que, a diferencia de otras sentencias similares, nada se dice de la opacidad que la conducta enjuiciada ha podido conllevar respecto de la Hacienda Pública española.¹⁵⁰⁵ Pero es que, relata la sentencia, el propio futbolista habría comunicado al *fisco español* los datos económicos de la cesión en la declaración de otros tributos así como en otros modelos informativos¹⁵⁰⁶.

Todo ello conduce a la Audiencia a determinar que no puede hablarse de simulación absoluta en el contrato de cesión de derechos y, por tanto, al ser un hecho atípico penalmente absuelve a los acusados de los tres delitos contra la Hacienda Pública de los que eran acusados. Y de paso, *da pistas* de nuevos argumentos y razones a valorar en otros procedimientos análogos.

Como conclusión podemos decir que en esta Sentencia, la Audiencia de Madrid ha decidido ver la otra cara de la moneda, apartándose para ello de la jurisprudencia mayoritaria en lo que al concepto de simulación se refiere y acogerse para ello a argumentos ya conocidos en otro tipo de supuestos por delito fiscal. De esta forma, y de momento ha puesto coto a lo que algunos denominaban una *tendencia de expansión* de este delito en cuanto a cesión de derechos de imagen y a otros negocios jurídicos similares.

¹⁵⁰⁴ El hecho de que los datos de la defraudación objeto de acusación consten en contabilidad puede favorecer la interpretación de que no hubo nada que ocultar. La jurisprudencia todavía se muestra reacia a seguir dicha doctrina más allá de la facturación por medio de sociedades. STS 3 de diciembre de 1991 en contra del criterio, y SAP Madrid, de 29 de enero de 2010 a favor de otorgar valor a contabilidad.

¹⁵⁰⁵ Sobre todo observando otras resoluciones similares en las que los Tribunales sí apreciaron opacidad de dicha actuación frente a la Hacienda Pública española. *Vid.* SAP Barcelona, de 21 de enero de 2016

¹⁵⁰⁶ La aportación de información tributaria por otros medios puede interpretarse como que no hay ocultación. Posición doctrinal mayoritaria aunque con escaso respaldo jurisprudencial. *Cfr.* AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones*, 2009, p.128. PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.234. Análisis de esa circunstancia realizado por la SAP Sevilla 15 de mayo de 2009. Diferencia con otros supuestos similares de deportistas en los que no se produjo aquella aportación de información, concretada en *no presentar declaración de bienes en el extranjero*, STS, de 6 febrero de 2019.

Sólo el tiempo y otros casos dirán si la conclusión a la que llega la sentencia es una raya en el agua o, por el contrario, supone el fin del delito fiscal para el mundo del fútbol.

3. PARAISOS FISCALES COMO INSTRUMENTO DEFRAUDATORIO¹⁵⁰⁷

3.1. Distintas tipologías pero mismo objetivo de ocultación

Una de las modalidades constitutivas de delito fiscal más conocida es la defraudación mediante la utilización de “paraísos fiscales”. Mediante dicha técnica, y principalmente a través de estructuras societarias, se oculta tanto el origen como los fondos y rendimientos cuya tributación corresponde realizar, normalmente, en otro país.

De esta forma, al aprovechar países considerados paraísos fiscales o territorios con características similares, a la vez que aprovechan la *baja tributación* que exigen, los sujetos se valen del *secreto bancario*. Esto significa que no existe convenio que obligue al intercambio de información financiera o fiscal, por lo que un sujeto que trata de tributar allí una operación concreta suele aprovechar la ocultación de esos datos a la Hacienda Pública española por parte de ese país o territorio.

¹⁵⁰⁷ A fecha de finalización de la presente Tesis doctoral, se ha presentado por el Gobierno, el *Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, de fecha 23 de octubre de 2020, el cual propone en la materia que aquí interesa, la modificación del término "paraíso fiscal" por el de "jurisdicciones no cooperativas". De acuerdo con los nuevos parámetros internacionales, se adecúa el término de paraísos fiscales al de jurisdicciones no cooperativas. Adicionalmente, la determinación de los países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas requiere de una actualización atendiendo a las revisiones y trabajos desarrollados en el ámbito internacional, tanto en el marco de la Unión Europea como en el de la OCDE, cuyos criterios han permitido identificar una serie de jurisdicciones no cooperativas, así como exigir una serie de compromisos a efectos de abandonar dicha categoría en el ámbito internacional, dando lugar a listas de países que se hallan en constante revisión.

La utilización de estos territorios con objetivo de defraudar fiscalmente puede suponer la agravación del art. 305 bis, 1.c) CP, cuyo fundamento estriba en la mayor dificultad para el descubrimiento del fraude:¹⁵⁰⁸

Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

No obstante, es cierto que normalmente se producen conjuntamente varios de los supuestos de hecho descritos en el art. 305 bis, 1.c). Es decir, es habitual encontrar procedimientos en los que a la vez que se utilizan personas jurídicas interpuestas el destino, o razón de ser de la defraudación es un paraíso fiscal¹⁵⁰⁹.

Ese es el caso de la reciente STS 740/2018, de 6 de febrero de 2019, en la que aplica el art. 305.bis, 1c):

El hecho probado describe una mecánica que entra de lleno en el subtipo analizado. El acusado suscribió un contrato en el que simuló la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad cuyo domicilio se encuentra en las Islas Vírgenes Británicas, territorio considerado como paraíso fiscal, creando una estructura societaria con sede varios países, como Panamá e Irlanda, que mantuvo pese a haber suscrito en 2010 un contrato de trabajo con el Club de Fútbol, con el fin de no incluir en su declaración a la Hacienda Pública española por el IRPF los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2011 y 2012, ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero. Así pues, se valió de una serie de sociedades interpuestas para ocultar o dificultar la determinación de su identidad ante la Hacienda Pública española y eludir de esa forma el pago de los ingresos derivados de sus derechos de imagen durante los indicados ejercicios fiscales. [...]

Como advierte el recurso, las palabras de la exposición de motivos resultan especialmente pertinentes al valorarlas con la perspectiva de este concreto supuesto. La simulación de una cesión de derechos de imagen se realizó en favor de una sociedad radicada en las Islas Vírgenes Británicas, participada a su vez al 100% por otra sociedad sita en la República de Panamá (Ley 36/2006, de 29 de noviembre, y RD 1080/1991).

¹⁵⁰⁸ Artículo 305 bis introducido por L.O. 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Ejemplo de tal catalogación agravada es la STS 740/2018, de 06/02/2019, contra conocido entrenador de fútbol profesional.

¹⁵⁰⁹ Ejemplo de ello es la propia STS 740/2018, de 6 de febrero de 2019: *Si surgía alguna duda -remata la Abogacía del Estado su argumento- sobre la concurrencia del subtipo agravado consistente en la interposición personas que dificultan la identificación del obligado tributario, no puede albergarse la más mínima duda respecto a la ubicación en territorios de nula tributación. Además, y esto es fundamental para la aplicación del subtipo, en territorios que no comparten información de naturaleza fiscal, facilitando así la impunidad lo que constituye el fundamento del subtipo agravado.*

En cuanto a la definición nacional relativa a los paraísos fiscales, nos remitimos a la *Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal*, en cuya última modificación mediante *Ley 26/2014, de 27 de noviembre*, se establece, en su *Disposición adicional primera*, la definición en nuestra legislación de los conceptos de países o territorios considerados *paraíso fiscal y de nula tributación*. A saber:

1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.

c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

3. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

4. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:

a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;

b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o

c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

5. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

6. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.

No obstante y a la fecha de finalización de la presente tesis se ha presentado por el Gobierno el *Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*¹⁵¹⁰. Dicha norma y a los efectos que aquí interesan establece en su Exposición de Motivos lo siguiente:

De acuerdo con los nuevos parámetros internacionales, se adecúa el término de paraísos fiscales al de jurisdicciones no cooperativas.

Para ello, se propone una modificación de la *Disposición adicional primera* de la *Ley 36/2006, de 29 de noviembre*, arriba referida, la cual quedaría con la siguiente redacción:

1. Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes de este artículo.

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios: a) En materia de transparencia fiscal: 1.º) La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/20013, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. 2.º) El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España. 3.º) El resultado de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. 4.º) El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. A los efectos de este apartado a) se entiende por efectivo intercambio de información, la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. b) Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios. c) La existencia de baja o nula tributación. Existe baja tributación cuando en el país o territorio de que se trate se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda. Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

¹⁵¹⁰ Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

3. La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición. 5. Respecto de aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas, de conformidad con lo establecido en esta disposición, con los que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre vigente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio.»

Igualmente se añade una disposición adicional décima, con la siguiente redacción:

Disposición adicional décima. Referencias normativas. 1. Las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa de la disposición adicional primera de esta ley. 2. Se entenderán suprimidas las referencias efectuadas a los apartados 2, 3 y 4 de la disposición adicional primera de esta Ley...

Volviendo a lo anterior decíamos que el uso de paraísos fiscales es una de las formas más conocidas de comisión de este delito. Y es que es cierto que los medios de comunicación se han hecho eco en los últimos años de un gran número de casos de deportistas de élite, artistas o personas con repercusión pública que, aprovechando la existencia de estos territorios, han defraudado de muy distintas maneras a la Hacienda Pública española¹⁵¹¹. No es una técnica únicamente utilizada por aquellos individuos, sino que este tipo de territorios han sido tradicionalmente utilizados por empresarios y sujetos con rentas elevadas o poseedores de grandes patrimonios con el objetivo de eludir la tributación en nuestro país sobre todo a través de sociedades mercantiles y mediante movimientos de capitales.

Por ello decimos que el uso de estos paraísos fiscales es el instrumento a través del cual llevar a cabo la defraudación. En este sentido, las tipologías delictivas

¹⁵¹¹ En este sentido, y sirva como ejemplo, en las últimas décadas han proliferado numerosos procedimientos penales contra futbolistas profesionales o agentes deportivos, entre otros, que han llevado a cabo la cesión de sus derechos de imagen a sociedades domiciliadas en zonas consideradas paraísos fiscales. Pero de la misma forma se ha tratado de defraudar tributos mediante la simulación de residencia fiscal en territorios considerados paraísos fiscales.

concretas mediante las cuales los sujetos utilizan estos territorios, es amplia y muy variada. Sin embargo el objetivo final es "tributar" los rendimientos en ese territorio y aprovechar la opacidad que ofrece el secreto bancario, logrando así que la Hacienda Pública no pueda seguir el rastro de los mismos.

Como conductas concretas bajo este instrumento encontramos el llevar a cabo distintas operaciones entre sociedades cuyos beneficios económicos van a parar a otras mercantiles radicadas en paraísos fiscales lejos de la lupa de la Administración Tributaria¹⁵¹². En otros casos hay personas físicas que arbitrariamente tratan de justificar la residencia fiscal en esos territorios con el objetivo de evitar el pago de tributos ligados a la renta en su país de residencia¹⁵¹³. E incluso, se han escogido esos

¹⁵¹² Sobre sociedades offshore domiciliadas en paraísos fiscales, Vid. STS 182/2014, de 11 de marzo de 2014: "Y, concluye así la sentencia, que partiendo de la acreditada existencia de unas estructuras fiduciarias, que han permitido que la identidad de su propietario quedara oculta y no fuere conocida por las autoridades fiscales españolas, su país de residencia, titular de unos fondos localizados fuera de España que han permanecido ocultos a la Hacienda Pública Española, toda vez, que no ha tributado en nuestro país por la obtención de los mismos, parte de los cuales enviados a España a través de aquéllas al objeto de realizar distintas inversiones, condecorador del incumplimiento tributario en el que estaba incurriendo, queda desvirtuada la presunción de inocencia". STS 290/2018, de 14/06/2018: "En efecto, los acusados se han valido de varias sociedades pantalla para ejecutar los hechos delictivos (Aga, Sim SA, Pres Group LLC, cuando menos), según consta en el factum y en la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia. Y además, han utilizado varios paraísos fiscales como punto de destino del dinero obtenido, según consta en las transferencias de dinero realizadas desde España y en las gestiones que se realizaron en algunos de ellos. Entre esos paraísos fiscales destacan: Delaware, Isla de Man, Antillas Neerlandesas, Gibraltar y Panamá. Con lo cual, es claro que los acusados han dificultado de manera muy ostensible la investigación del delito, según puede constatar observando los obstáculos que se han encontrado los investigadores en algunos de los países a los que fue transferido el dinero obtenido con la venta de los bienes inmuebles correspondientes a la urbanización construida en Marbella". Sobre compra de inmuebles por sociedades participadas por otras, domiciliadas en paraíso fiscal, al objeto de evitar tributación de la operación, Vid. Jdo. Penal Palma de Mallorca nº 4, 220/2010, de 30 de mayo de 2010: "Marino quería invertir, parte de sus ganancias, a través de la adquisición de un inmueble en Mallorca y posterior venta del mismo a terceros. Una vez encontrado el inmueble que quería comprar, y con anterioridad a agosto de 1.998, el Letrado Higinio, miembro del bufete Feliu, asesoró a Marino sobre la forma jurídico-fiscal de hacer estos actos jurídicos y asimismo que consiguiese eludir el pago de todos o parte de los impuestos que correspondería pagar en España por la misma. Para ello Higinio informó a Marino que podía constituir una sociedad en un paraíso fiscal y después se creaba una sociedad de las denominadas "offshore" en España, de forma que la sociedad extranjera estuviese participada por la sociedad offshore, consiguiendo así una opacidad jurídica y fiscal, y evitando saber quién estaba detrás de la sociedad Capitiva".

¹⁵¹³ SAP Valencia 576/2012, de 2 de noviembre de 2012: "Mediante el anterior entramado jurídico, el acusado pudo seguir ejerciendo su actividad de agente de juzgadores exactamente igual que antes, pero con la enorme diferencia de que solo declaraba como ingresos en su declaración de IRPF en España, donde había fijado su residencia, las cantidades que en concepto de comisión le satisfacía ISCL, mientras que el 95% de las cantidades que el acusado obtenía mediante su intervención en fichajes de juzgadores de fútbol y en la negociación de contratos por cesión de los derechos de imagen de los mismos, eran facturadas por ISCL en nombre de "The Coleman Group", e ingresadas finalmente en cuentas bancarias abiertas en un paraíso fiscal. De esta forma, el acusado conseguía que el grueso de las cantidades obtenidas mediante el ejercicio de su actividad no tributaran en España por IRPF, siendo el destino final de sus ingresos cuentas bancarias abiertas en territorios opacos fiscalmente, lo que le permitía eludir el pago de tributos. Por otro lado, el hecho de que ISCL tuviera su domicilio en Reino Unido, permitía crear la apariencia de que las cantidades así obtenidas quedaban sujetas a tributación en Reino Unido, cuando, en realidad, no era así. [...] Con dicho soporte formal el acusado emitía facturas por

territorios a la hora de realizar ciertos negocios jurídicos relacionados con la publicidad de deportistas profesionales. En todos los casos expuestos el objetivo de esa práctica es por tanto, y principalmente, que los rendimientos o los capitales finalicen en dichos países aprovechando la ocultación que de dicha información suelen ofrecer aquellos como reclamo.

3.2. Existencia de partícipes-asesores. Importancia de su detección para la acusación de los mismos en el procedimiento

Todos los supuestos defraudatorios relacionados con paraísos fiscales o territorios similares suelen tener, en la mayoría de casos, varias notas en común. Así suelen existir complejos entramados societarios, presencia de testaferros, falsedades documentales relativas a contabilidad y facturación, y sobre todo, un asesoramiento legal específico que proyecte o diseñe la estructura mediante la cual huir de la Administración Tributaria.

En este sentido queremos detenernos en esta última nota. Dada la complejidad técnica que requiere la evasión de impuestos mediante paraísos fiscales se hace imprescindible acudir a asesores, abogados, economistas, u otros expertos relacionados, que, de algún modo, diseñen y/o lleven a cabo las maniobras necesarias para que el autor del delito pueda beneficiarse de la evasión de tributos. Estos expertos pueden encontrarse en nuestro país, o bien, ejercer la actividad de asesoramiento desde el territorio donde se va a llevar a cabo la ocultación tributaria. Así, diseñar un plan defraudatorio, informar de cómo llevarlo a cabo, facilitar sociedades, o colaborar activamente con los movimientos de capitales, son algunas de las contribuciones que estos partícipes aportan en esta modalidad de fraude fiscal.

Ejemplo de ello son los hechos analizados por la SAP VALENCIA 576/2012, de 2 de noviembre de 2012, en la que se condena por delito fiscal a un agente o representante de futbolistas. En ella, la Sala refiere la existencia de expertos o asesores

ISCL en nombre de "The Coleman Group" cuyos importes eran ingresados en cuentas bancarias abiertas en un paraíso fiscal y por tanto opacas para las autoridades españolas y británicas".

que colaboraron en la planificación fiscal evasiva mediante la utilización de sociedades domiciliadas en paraíso fiscal.

Así las cosas, con el propósito de eludir que los recientes ingresos que el acusado percibía como consecuencia de su actividad profesional quedaran sujetos a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España, el acusado decidió desviar sus ingresos a la República de Panamá, territorio que, de conformidad con lo dispuesto en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, es un paraíso fiscal. A tal fin, para dar cobertura legal al propósito que le guiaba, el acusado recurrió a los servicios de la entidad Mat & Company, con sede en la Isla de Man (la Isla de Man es un paraíso fiscal, de conformidad con lo dispuesto en el RD 1080/1991, de 5 de julio antes citado), dedicada a la planificación fiscal para ciudadanos no británicos, que introduce en la operativa profesional del acusado la figura de la mercantil Inter Sport Fe (ISF), entidad con domicilio en Reino Unido, en Londres, Err, 52, Fee Street, y que había sido fundada el 16 de enero de 1998 por la propia Mat & Company, cuya existencia está justificada para funcionar como entidad pantalla, ya que carecía de una sede efectiva, siendo su dirección un mero domicilio a efectos de correo, sin que se le conociera actividad económica real alguna, y tenía unos administradores meramente nominales conocidos por las autoridades fiscales británicas por ser empleados en cientos de sociedades pantalla de esta misma naturaleza. Asimismo, la indicada mercantil pertenecía a dos sociedades residentes en la isla de Man ("Ree LTD" y "Rae LTD"), de modo que ello impedía a las autoridades fiscales españolas o británicas conocer la identidad de las personas que realmente la controlaban.

En este sentido, y pese a que trataremos de ello en otro tema de este trabajo, sí queremos establecer en este punto una nota que afecta a estos procedimientos, y que resulta tan obvia como extrañamente omitida en algunos casos¹⁵¹⁴. Y es de acuerdo a lo explicado anteriormente, cualquier investigación o instrucción que quiera abarcar completamente a todos los sujetos que han intervenido en la defraudación a través de paraísos fiscales, ha de contar con la prácticamente segura presencia de asesores o expertos en la evasión tributaria internacional. Por ello se hará indispensable su detección al objeto de que se produzca la acusación contra los mismos. Sólo así se podrá determinar su responsabilidad en el procedimiento en cuestión, al menos, como partícipe del hecho.

¹⁵¹⁴ Ejemplo de ello es la STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017, en causa por delito fiscal por el uso de sociedades en paraíso fiscal, contra conocido futbolista, dice: “Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado”.

3.3. Justificación de dichas conductas como delito fiscal y no como economía de opción: la ocultación penal

La jurisprudencia de forma prácticamente unánime ha considerado delito fiscal cualquier conducta defraudatoria llevada a cabo mediante paraísos fiscales o territorios de nula o escasa tributación. Esto se ha razonado por los Tribunales penales, bien por las propias características de esos territorios,¹⁵¹⁵ o bien, por el recurso a otras figuras jurídicas como el caso de la "simulación"¹⁵¹⁶.

El aspecto principal por el cual dicha modalidad encajaría a la perfección en el delito fiscal es el concepto de ocultación intrínseco en el verbo "defraudar" del artículo 305 CP. Y es que es evidente, que quien planifica, crea, o aprovecha una estructura societaria o, de algún modo, busca la opacidad que un paraíso fiscal ofrece para, fraudulentamente, destinar allí rendimientos que debiera tributar en España, lleva a cabo una conducta de ocultación a la Hacienda Pública.

En este sentido, decimos que hay ocultación por el mero hecho de que la información fiscal necesaria para las Administración tributaria no será sencilla de obtener por la propia opacidad informativa de dichos territorios respecto a cualquier dato de naturaleza fiscal. Y dicha circunstancia es conocida y aprovechada por el propio sujeto.

Por tanto, siguiendo el hilo argumental, dichas conductas *a priori* impiden a la Hacienda Pública conocer tales datos e imposibilitan que esta realice su función de recaudación tributaria. Por ello son calificadas como una ocultación idónea típicamente constitutiva de delito fiscal.

¹⁵¹⁵ Hablamos de territorios de nula o escasa tributación que gozan además del denominado "secreto bancario" y de una opacidad fiscal mediante la que se hace muy difícil la obtención de información fiscalmente relevante por el resto de países.

¹⁵¹⁶ Ejemplo de ello es el uso de la figura de la "simulación" por los Jueces y Tribunales en procedimientos donde existían paraísos fiscales u otros territorios similares para fundamentar el encaje de la conducta como delito contra la Hacienda Pública.

Así las cosas, la evasión fiscal mediante paraísos fiscales no pueden ser en ningún caso un supuesto de economía de opción,¹⁵¹⁷ puesto que si bien es cierto que nuestro Ordenamiento permite al sujeto efectuar la tributación de aquellos rendimientos a través de distintos instrumentos, el hecho de acudir a territorios fiscalmente opacos y no comunicar el hecho a la Hacienda Pública española evidencia claramente una intención de ocultar.

3.4. La comunicación de información relevante como exclusión del carácter penal

En otro punto de este trabajo fundamentábamos de acuerdo a un sector de nuestra doctrina penal una circunstancia que puede excluir el carácter penal de la conducta. Nos referimos al hecho de que el obligado tributario informe o comunique a la Hacienda española, al menos indirectamente, sobre datos fiscalmente relevantes de un tributo concreto. Eso sucede por ejemplo, y entre otros, con la presentación del modelo 720, *-Declaración Informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero-*.

Imaginemos el supuesto en el que, con fines de elusión de tributos, un sujeto aprovecha la propia opacidad que ofrece una estructura societaria radicada en un paraíso fiscal. Sin embargo en ese mismo supuesto el sujeto comunica a la Administración tributaria de nuestro país, al menos indirectamente, hechos y datos que permitan a esta determinar el hecho imponible y la cuota tributaria. ¿Seguiría

¹⁵¹⁷ SAP Valencia 576/2012, de 2 de noviembre de 2012 en condena por delito fiscal a agente de futbolistas. "...la que pudo haber optado realmente para realizarle la liquidación de lo no declarado utilizando los mecanismos legales allí descritos: A. Ejercicio profesional a través de una sociedad. B. declaración de ingresos obtenidos a través de sociedades transparentes. C. Existencia de relaciones comerciales con entidades residentes en paraísos fiscales. D. Aplicación del Régimen de sociedades vinculadas y b. Considerar que en las actividades profesionales eminentemente intelectuales la existencia de medios materiales y humanos adicionales tan sólo es relevante a efectos de determinar si la valoración pactada por los servicios responde a su valor normal en el mercado. Pero es evidente que ninguna de estas opciones fue la elegida por el acusado, a lo que además cabe añadir que la mercantil ISCL tenía su sede fiscal fuera de España, por lo que formalmente al menos no tenía obligación alguna de tributar en España; pero es que además pro lo ya expuesto era una entidad carente de actividad real alguna creada exclusivamente como el recurrente reconoce para desviar fondos a paraísos fiscales con la única finalidad de evitar el pago de impuestos que como profesional debía realizar y lo que ahora una vez descubierto no puede pretender evitar aplicando normativa que hubiera favorecido un ahorro fiscal de haberse acogido legítimamente a las mismas."

ocultando? En estos casos, entendemos, no se puede ocultar lo que de algún modo se está comunicando y permitiendo conocer. No obstante este supuesto sería extraño en la práctica dado que normalmente quien escoge esos territorios para defraudar el pago tributos en nuestro país no desea comunicar los hechos elusivos de ningún modo.

Pese a que tratamos la circunstancia de la comunicación de datos en otros puntos de este trabajo¹⁵¹⁸, diremos que la jurisprudencia se ha referido a esta circunstancia, aunque de forma colateral, en algunos procedimientos por delito fiscal relacionados con el mundo del fútbol, en el que se utilizaban sociedades en paraísos fiscales¹⁵¹⁹.

Por ello, mantenemos la postura de que una información completa y veraz por parte del obligado debe eliminar el carácter penal de la conducta, por cuanto elimina el elemento de ocultación necesario en el delito fiscal. Como decíamos, no se puede ocultar lo que de alguna forma se comunica aunque sea por cauces distintos a los dispuestos. Y ello, máxime si dicha información se lleva a cabo por medio de uno de los medios establecidos por la propia Administración tributaria por ese u otros tributos. La consecuencia de ello se situará en el Derecho administrativo sancionador, fuera del Derecho Penal.

¹⁵¹⁸ Vid. capítulo IV. Apartado 5.2. No efectuar formalmente la declaración tributaria, pero, o bien comunicar la deuda por otros medios, o bien que la deuda sea conocida por la Administración por ese u otros tributos. Especial referencia a IVA e IRPF. O este tema, apartado 1.4.

¹⁵¹⁹ Ejemplo de resoluciones en las que se alude a otros modelos informativos distintos al propio tributo defraudado, Vid. STS 740/2018, de 6 de febrero de 2019: "*Pese a lo anterior, y con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, el acusado mantuvo la estructura societaria anteriormente descrita con el fin de no declarar a la Hacienda Pública española los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2011 y 2012, ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero*".

4. FRAUDE CARRUSEL. UN AGUJERO NEGRO PARA EL SISTEMA FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

4.1. Definición, fundamento y esquema defraudatorio

El fraude carrusel constituye una técnica de defraudación fiscal de IVA en la modalidad de obtención indebida de devoluciones¹⁵²⁰. La dimensión del fraude en el ámbito de la Unión Europea hace que sean continuas las propuestas, tanto nacionales como comunitarias, encaminadas a tratar de poner fin a dicha práctica¹⁵²¹.

El fundamento de esta forma defraudatoria es una adquisición intracomunitaria de bienes exenta de IVA, y el esquema mediante el que se consigue la defraudación suele responder al siguiente esbozo.

Por parte de una sociedad denominada¹⁵²² "trucha" se realiza una adquisición en el mercado comunitario, la cual está exenta de IVA¹⁵²³. Posteriormente esa sociedad transmite el bien a otra denominada "pantalla" quien soporta IVA en relación a la adquisición. No obstante la "trucha" no ingresará nunca ese IVA en la Hacienda Pública, sino que desaparecerá. A su vez la sociedad pantalla podrá solicitar la devolución del IVA soportado. La función de esta es únicamente dificultar la detección del fraude.

¹⁵²⁰ Cfr. ROLDÁN CENTENO, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.318.

¹⁵²¹ Sobre posibles alternativas ante este tipo de fraude, Cfr. CASAS AGUDO, en HINOJOSA TORRALVO, (dir.) LUQUE MATEO, (coord.), *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, pp. 269 y ss.

¹⁵²² Por motivos técnicos se ha escogido el argot utilizado por los servicios de la AEAT en sentencias y resoluciones relacionados con esta materia.

¹⁵²³ Art. 25 LIVA.

A este proceso de no ingreso del IVA repercutido por parte de la "trucha", y de la solicitud de devolución del soportado de la "pantalla", se ha referido la Sentencia de la Audiencia Nacional nº 26/2016, de 6 de octubre de 2016, en relación a un caso de fraude carrusel:

"Las sociedades proveedoras se abstienen de ingresar a la Hacienda Pública sus cuotas por el IVA repercutido, mientras que la Hacienda Pública sí atiende las solicitudes de devolución de cuotas de IVA que recibe y cuyo origen es un aparente IVA soportado. En definitiva, la Hacienda Pública, paga con base en un ingreso que nunca hizo".

Acto seguido desde la sociedad "pantalla" se transmite el bien, a un precio muy competitivo, a una tercera sociedad la cual repercutirá IVA al consumidor último¹⁵²⁴. Finalmente y dependiendo de la concreta modalidad delictiva, el producto acaba así en el destinatario que se beneficiará de un precio altamente competitivo, o en otra transmisión comunitaria, continuando el verdadero "fraude carrusel".

A dicho esquema del fraude carrusel, se ha referido, entre otras, la STS 40/2020, de 6 de febrero de 2020:

"En ambas modalidades de fraude, alguna empresa de las denominadas "truchas" de primer nivel, realizan, o simulan realizar, compras de material informático, a empresas de la Unión Europea, operación exenta del IVA. En este escalón, se sitúan varias entidades fantasmas sucesivas, que funcionan como "pantallas", y que se irán describiendo a lo largo del presente relato fáctico, lo que dificulta la investigación del aparente recorrido de los bienes y circuito de producción de cuotas ficticias del impuesto. Las empresas "trucha" transmiten, o simulan transmitir, las mercaderías a estas otras sociedades, también instrumentales del artificio del engaño, que se colocan en un segundo nivel en el mercado nacional, y se comportan como "pantalla" y cumplen el papel de proveedor del sujeto económico final. El Impuesto es objeto de una autorrepercusión por parte del adquirente aparente, la empresa "trucha", que no lo declara ni ingresa a pesar de repercutirlo a su cliente mediante facturas, y que luego aparecerá soportado por la pantalla, quien, a su vez, lo repercutirá a la distribuidora final".

Como decíamos el único objetivo de este fraude es, o ir moviendo mercancías eludiendo el IVA mediante la solicitud de devoluciones indebidas, o simular aquellas entregas dando lugar a un fraude carrusel meramente documental.

¹⁵²⁴ Ejemplo de fraude carrusel en SAP A Coruña 25/2017, de 17 de febrero de 2017, o SAN PENAL 13/2018, de 4 de mayo de 2018.

4.2. Características de las sociedades intervinientes. Carencia de activos y posición privilegiada en el mercado

La detección de este tipo de defraudación puede realizarse mediante la observación de sociedades intervinientes las cuales en la mayoría de las ocasiones, reúnen unos caracteres muy concretos. Igualmente, comprobando el resultado de sus obligaciones tributarias puede ayudar a detectar la defraudación y a situar cada una de ellas en el esquema general¹⁵²⁵.

En cuanto a la sociedad "trucha", diremos que es la que se adentra completamente en lo ilícito. La misma estará administrada por testaferros u hombres de paja y normalmente carecerá de bienes, estructura, y relaciones comerciales más allá de las destinadas al fraude. Normalmente será una sociedad limitada, constituida con el capital mínimo. Por ello, no será sencillo que respondan por los hechos ni las personas físicas que ejercen de administradores ni, en su caso, la sociedad como tal (art. 31 bis CP en relación con el art. 310 bis CP)¹⁵²⁶, sobre todo a raíz de la doctrina reciente de la Sala II respecto a la posible impunidad de las sociedades instrumentales¹⁵²⁷.

¹⁵²⁵ STS 40/2020, de 6 de febrero de 2020: "Todo lo anterior, explica que las liquidaciones tributarias de "Inf, S.L." en los ejercicios fiscales de 2004, 2005 y 2006 fueran muy poco "costosas" para la empresa, y así resulta que en el año 2004 se ingresó la exigua cantidad de 45.895,32 euros, en 2005 y 2006 a Inf, S.L." le salieron cuotas negativas de IVA. Es más, en el ejercicio 2006 y hasta que se llevó a cabo la diligencia de entrada y registro en la sede "Inf, S.L.", acaecida el 30 de noviembre de 2006, las declaraciones mensuales (Mod 320) de IVA de la sociedad reflejaban mes a mes resultados constantemente negativos, que disminuían de las elevadas cuotas de IVA soportado que declaraba y que arrastraba de modo continuado, sin que aquella hiciera ingreso alguno de IVA en la Hacienda Pública."

¹⁵²⁶ S.Jdo. de lo Penal Málaga núm 4, de 29 de febrero de 2012, rec. 7/2005: "Un operador es situado en el primer escalón de la importación y en poco tiempo (normalmente menos un año) realiza, o simula realizar, operaciones de compra de productos electrónicos o de telefonía móvil en la UE. Esos productos, por aplicación de la 6ª Directiva, son adquiridos en la UE exentos de IVA. El primer operador recibe el nombre de Trucha (o en inglés Missing Trader) y responde al siguiente patrón: sociedad limitada, constituida con capital mínimo (3006 €) pero en la realidad económica con capital nulo, sin patrimonio y con personas físicas ajenas al comercio, insolventes, delincuentes, indigentes, extranjeros, parados o jubilados como administradores y apoderados. Se puede afirmar que, de facto, dichas sociedades no existen. En este sentido tales sociedades son, normalmente en un plazo breve des-registradas a efectos de IVA intracomunitario o expulsadas del ROI por la Agencia Tributaria, al no existir en los domicilios declarados indicio alguno de actividad real".

¹⁵²⁷ STS 534/2020, de 22 de octubre. No obstante, y ante lo sorpresivo de su argumentación, habrá que esperar a que dicha doctrina se confirme por otras en el mismo sentido. Vid. en este sentido, comentario efectuado por el Fiscal D. Juan Antonio FRAGO AMADA, "El limbo de las personas jurídicas legislado por el Tribunal Supremo; la STS 534/20 (34ª sentencia del Tribunal Supremo en materia de personas jurídicas)", en blog especializado en Derecho penal económico, <https://enocasioneseveoreos.blogspot.com>.

Ejemplo de lo anterior, son los hechos objeto de recurso de casación, en la STS 40/2020, de 6 de febrero de 2020, en la que se realiza una descripción de dichas sociedades:

"A los efectos de la creación de sociedades "truchas" o "pantallas", se acudía a páginas web donde se podían adquirir sociedades formalmente constituidas y con un amplio objeto social, pero carente de actividad, de patrimonio y de domicilio social efectivo, a cuyo frente se colocaba a personas sin recursos económicos, y sin conocimiento de la función y responsabilidad a desempeñar, quienes las asumían a cambio de una módica cantidad de dinero que les permitía un mejor sustento, actuando así en calidad de "testaferros" asumían los cargos de administradores o de apoderados, llevando a cabo todas las actuaciones necesarias al respecto, como la firma de escrituras públicas ante notario, apertura de cuentas a nombre de la sociedad, suscripción de acuerdos societarios, todo ello, sin tener control alguno sobre ellas".

O también se puede observar una descripción similar, en la Sentencia del Jdo. de lo Penal Málaga núm. 4, de 29 de febrero de 2012, rec. 7/2005:

"Un operador es situado en el primer escalón de la importación y en poco tiempo (normalmente menos un año) realiza, o simula realizar, operaciones de compra de productos electrónicos o de telefonía móvil en la UE. Esos productos, por aplicación de la 6ª Directiva, son adquiridos en la UE exentos de IVA. El primer operador recibe el nombre de Trucha (o en inglés Missing Trader) y responde al siguiente patrón: sociedad limitada, constituida con capital mínimo (3006 €) pero en la realidad económica con capital nulo, sin patrimonio y con personas físicas ajenas al comercio, insolventes, delincuentes, indigentes, extranjeros, parados o jubilados como administradores y apoderados. Se puede afirmar que, de facto, dichas sociedades no existen. En este sentido tales sociedades son, normalmente en un plazo breve des-registradas a efectos de IVA intracomunitario o expulsadas del ROI por la Agencia Tributaria, al no existir en los domicilios declarados indicio alguno de actividad real".

En lo referente a la sociedad pantalla, diremos que puede haber una o varias, dependiendo de las trabas que desde la organización quieran poner para dificultar la detección del fraude. En principio la misma carecerá de activos y no podrá hacer frente a ningún tipo de pago, pues su única función es la de enmascarar una relación comercial lícita con la sociedad trucha. Por tanto repercutirá IVA por las entregas realizadas y solicitará la devolución de las cuotas soportadas en sus adquisiciones.

Y finalmente, se encuentra el distribuidor, quien puede aprovecharse de un precio altamente competitivo derivado de que, en su adquisición, alguna de las sociedades anteriores no ha obtenido beneficio alguno. En los casos de tránsito real en los que los distribuidores no pertenezcan técnicamente a la propia organización criminal dedicada al fraude, el reto desde el punto de vista penal será vincular a

aquellos con el propósito fraudulento de evasión fiscal de las sociedades transmitentes de los bienes.

Un supuesto clásico de fraude carrusel lo constituye la transmisión -real o simulada- de productos informáticos. En este sentido si un distribuidor lleva a cabo la venta de estos productos a precios llamativamente bajos, puede responder, en principio, a la tipología ahora analizada.

La elección del material concreto objeto de adquisiciones puede ser variado. Por ello, este diagrama de sociedades no es único, sino que puede ser modificado dependiendo de cada caso concreto, y del tránsito que desee darse -o no-, a las mercancías¹⁵²⁸.

4.3. Variantes dentro del mismo esquema defraudatorio

Dentro de este tipo de fraude existen distintas variantes que pueden ser llevadas a cabo, incluso de manera simultánea, por la misma trama delictiva.

Como hemos dicho más arriba puede ocurrir que finalmente las mercancías lleguen a un distribuidor que las venda a un precio inferior al de mercado. En este caso la sociedad adquirente presenta dos notas características. La primera es el cumplimiento de obligaciones tributarias. Y en segundo lugar, su adquisición de bienes a un precio excesivamente competitivo la sitúa en una posición privilegiada en el mercado.

Sin embargo, otra variante, el verdadero fraude carrusel, se basa en simular transmitir mercancías con el único objetivo de defraudar fiscalmente a través de la solicitud de devoluciones.

¹⁵²⁸ STS 40/2020, de 6 de febrero de 2020: *"Todo este fingimiento documental, enmascara un tránsito real más simple de la mercancía que, desde un operador intracomunitario, llega a la Península, es depositada en logísticas y, creando una ficción de compraventas entre la "trucha cualificada", la "desdoblada" y la "pantalla", llega finalmente al último y real adquirente, quien puede vender inmediatamente, de nuevo, al operador intracomunitario, cometiendo el llamado fraude carrusel con "tránsito canario"*.

Ejemplo del fraude carrusel "documental" en nuestra jurisprudencia es el referido en la STS 40/2020, de 6 de febrero de 2020:

En el carrusel, sin embargo, las mercancías por lo general no existen, en algunos casos se simula su reexpedición o entrega a un operador intracomunitario, conectado con el primero, o la exportación a un agente de un tercer Estado, dibujando una circulación ficticia de facturas y dinero para generar la devolución de cantidades de IVA".

4.4. Necesario concurso con otros delitos

Dado que es enormemente habitual realizar dicha modalidad defraudatoria mediante una simulación de transmisiones por medio de facturas falsas y otros documentos, se calificarán los hechos como concurso ideal medial, -art. 77 CP,- en el que la falsedad -390 y 392 CP-, es el medio para llevar a cabo el delito de defraudación fiscal¹⁵²⁹.

5. FRAUDE FISCAL MEDIANTE LA ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE BIENES. ESPECIAL REFERENCIA A LA ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE VEHÍCULOS

La defraudación mediante la adquisición intracomunitaria de bienes constituye una modalidad clásica de fraude de IVA cuya magnitud económica ha sido puesta de manifiesto por numerosos organismos internacionales¹⁵³⁰.

¹⁵²⁹ En este sentido, SAN 13/2018, de 4 de mayo de 2018.

¹⁵³⁰ Así, el Tribunal de Cuentas Europeo, en su Informe Especial, "La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario es necesaria una acción más enérgica", correspondiente al año 2015, advertía: "El 22 de octubre de 2015, el Reino Unido cuantificó el fraude del IVA intracomunitario en un importe de entre 500 y 1000 millones de libras esterlinas en el período 2013-2014. Las cifras publicadas reflejan un descenso de 500 millones de libras esterlinas en los últimos cinco años. La última estimación publicada por la Entidad Fiscalizadora Superior de Bélgica cuantificó el fraude del operador desaparecido en 94 millones de euros en 2009, 29 millones de euros en 2010 y 28 millones de euros en 2011" (p.20).

A esta modalidad se ha referido la Fiscalía General del Estado, en su *Instrucción 3/2007, de 30 de Marzo*¹⁵³¹, en la que se analizando el fraude básico determinaba que este, se comete cuando:

"...para evitar que la empresa que realiza una adquisición intracomunitaria pague el IVA correspondiente, se simula que no es ella quien la efectúa, sino otra sociedad que, por tanto, es presentada como el sujeto que ha de asumir el pago del tributo".

El esquema societario utilizado para llevar a cabo este fraude puede ser variable, pero suele basarse en la creación de una sociedad denominada "trucha", una sociedad distribuidora y, entre ellas, ocasionalmente, una o varias sociedades pantalla.

Pese a lo similar con el esquema del fraude carrusel las organizaciones dedicadas a la defraudación mediante adquisiciones intracomunitarias de vehículos cuentan con un beneficio particular que les otorga esta modalidad. Y es que además del IVA defraudado también suelen evitar parte del pago del denominado Impuesto de matriculación¹⁵³².

A esta modalidad defraudatoria, se refirió la SAN 54/2009, de 20 de noviembre de 2009, la cual finalizó en condena por delito contra la Hacienda Pública en relación a cuotas de IVA:

"Por auto de 17 de febrero de 2005 se concretó el objeto de dicha investigación relativa a una trama empresarial creada para introducir vehículos de lujo procedentes de otros países de la Unión Europea y defraudar en el pago del IVA y del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, haciendo recaer sobre algunas empresas, al frente de las cuales se coloca un testaferro, la responsabilidad del devengo de los mencionados impuestos, sin que el citado devengo

¹⁵³¹ *Instrucción 3/2007, de 30 de marzo, sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido. En la misma, la Fiscalía advierte de los efectos económicos que estas modalidades defraudatorias y su magnitud en cuanto a IVA comunitario: Particularmente en relación con el IVA, según cálculos realizados por varios Estados miembros, citados por el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, -COM (2004) 260-, las pérdidas producidas por este motivo pudieron alcanzar el 10 por 100 de la recaudación neta del tributo. La cifra defraudada, según declaraciones atribuidas al Comisario de Fiscalidad y Unión Aduanera, habría alcanzado, a mediados de dos mil seis, la cantidad de 60.000.000.000 euros. Los análisis realizados en España por la Agencia Estatal de Administración Tributaria arrojan resultados que, a pesar de las limitaciones propias de cualquier metodología dirigida a estimar lo que, por esencia, se encuentra oculto mediante un engaño, son coincidentes con los presentados por la Comisión Europea, en cuanto a la magnitud del impacto financiero procedente de la falta de ingreso de cuotas de IVA y de la obtención indebida de devoluciones. Resulta necesario tener presente, además, que las modalidades del "fraude carrusel" pueden producir pérdidas ilimitadas.*

¹⁵³² Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT).

a favor de la Hacienda Pública se llegue a realizar al hacer desaparecer periódicamente las referidas empresas, sustituyéndolas por nuevas entidades mercantiles con el nuevo testaferro al frente".

5.1. Características de las sociedades intervinientes

Dada la especificidad técnica de esta forma de defraudación, las sociedades que participan suelen ser controladas por la misma organización. Por esto se dice que esta defraudación tiene un carácter organizado, lo que supondrá la principal dificultad en cuanto a su investigación¹⁵³³. No obstante, es cierto, que en ocasiones, y principalmente en fraudes masivos se produce una mezcla de organizaciones, las cuales pueden controlar cientos de sociedades dedicadas a este tipo de fraude.

La sociedad "trucha" es la encargada, al menos formalmente, de adquirir los vehículos en el mercado intracomunitario¹⁵³⁴. La misma suele tener como administradores a testaferros u hombres de paja, carentes de solvencia económica. Como persona jurídica no tendrá ni instalaciones ni patrimonio empresarial acorde a su actividad. Es la encargada de ingresar en la Hacienda Pública el IVA repercutido en el momento de la venta de los vehículos a la sociedad distribuidora, pero al no hacerlo, garantizará el éxito económico de la operativa. No habrá otros sujetos responsables más allá de los testaferros y la sociedad, los cuales, al carecer todos de recursos económicos que puedan ser detraídos por la Administración se facilitará su impunidad.

En cuanto a la sociedad distribuidora posee apariencia y visos de legalidad. Esta adquiere -como decimos, formalmente-, el vehículo a la sociedad "trucha", soportando el IVA correspondiente. Al ser aparentemente una actividad legal que puede tener una forma mercantil de "*compraventa de vehículos*", la sociedad

¹⁵³³ Instrucción 3/2007, de 30 de marzo, sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tribunal de Cuentas Europeo, en su Informe Especial "*La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario es necesaria una acción más enérgica*", correspondiente al año 2015, p.9: "*A menudo el fraude del IVA se relaciona con la delincuencia organizada. Según los representantes de Europol, se estima que entre 40.000 y 60.000 millones de euros de pérdidas de ingresos por IVA de los Estados miembros están causados por grupos de delincuencia organizada y que el 2 % de dichos grupos están detrás del 80 % del fraude intracomunitario del operador desaparecido*".

¹⁵³⁴ Documentalmente será la sociedad que aparezca como adquirente de los vehículos. En la realidad pueden haber sido adquiridos por terceras personas pertenecientes a la propia organización.

distribuidora podrá tener un cierto patrimonio empresarial. Por ello dispondrá no sólo de local comercial sino también de trabajadores, cumpliendo además debidamente con sus obligaciones tributarias.

Como decíamos al analizar el fraude carrusel el objetivo a alcanzar desde el punto de vista político criminal será la vinculación de estas sociedades "legales" con el propósito defraudatorio de evasión fiscal.

Entre la sociedad "trucha" y la sociedad distribuidora pueden existir una o varias sociedades pantalla, controladas por la propia organización, y cuyo objetivo es dificultar la investigación.

5.2. ¿Laguna de punibilidad? Esquema defraudatorio

Mediante esta modalidad se consigue una elusión de varios tributos. Aparentemente la sociedad "trucha" adquiere los vehículos, normalmente de lujo y gama alta en el mercado intracomunitario mediante una operación exenta de IVA¹⁵³⁵. El vehículo es transferido, normalmente hacia las sociedades pantalla, y finalmente a la sociedad distribuidora. Esta última soportará IVA y tras vender el vehículo a consumidores finales -quienes abonarán el IVA correspondiente-,¹⁵³⁶ tendrá derecho a deducción. Como en el fraude carrusel la sociedad trucha no ingresará en la Hacienda Pública el IVA repercutido en su entrega.

Sin embargo el esquema no finaliza con la defraudación de IVA. Una vez se encuentra el vehículo en nuestro país se procede, tras los trámites correspondientes, a la matriculación mediante una autoliquidación del modelo 576 (*Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*). Así, al objeto de conseguir un beneficio mayor, la organización suele alterar o falsificar la autoliquidación del modelo 576. Esto se realizará en ocasiones minorando la base imponible del vehículo, logrando así una defraudación mediante un ahorro en dicho impuesto.

¹⁵³⁵ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Art. 25 y art. 26.

¹⁵³⁶ El IVA abonado por los consumidores suele no ser el debido, dado que la base imponible en factura se verá alterada por la organización para simular haber recibido simplemente el pago del impuesto.

La circunstancia de la alteración en factura de la base imponible ha sido analizada, entre otras por la STS 971/2010, de 12 de noviembre de 2010, en la que se condena por delitos de falsedad en documento mercantil en concurso ideal con delito contra la Hacienda Pública:

"El acusado, con la finalidad de reducir la cuantía del impuesto sobre el valor añadido a abonar en los citados ejercicios, así como de la del impuesto de matriculación, y a pesar de que en el caso de los vehículos importados del extranjero, se trataban de operaciones en las que no se había abonado el IVA en el país de adquisición al haberse hecho uso de la posibilidad legal de exención del pago del IVA en el país de origen, lo que determinaba la obligación de liquidarlo en el país de destino, al homologar los citados vehículos en España y al presentar la documentación correspondiente en la Hacienda Española, en la ITV y en Tráfico, no presentó las facturas originales emitidas por el concesionario vendedor extranjero (Sgtr Mail, Garage L Žlius...), sino que aportó unas facturas realizadas por el mismo, en unas ocasiones utilizando en el membrete de la empresa extranjera y haciendo constar un precio del vehículo inferior al real y estableciendo una cantidad en concepto de IVA, que no se había ingresado, y en otras ocasiones directamente presentaba una factura con el membrete de Nadavi o de Gesinter en la que se hacía constar a la citada empresa como vendedora del vehículo en lugar del concesionario extranjero, simulando a sí una operación interna o intracomunitaria, y haciendo constar además un precio del vehículo inferior al real, y una cantidad como abonada en concepto de pago de IVA, que nunca lo fue".

En otros casos suelen utilizarse identidades de terceros, sin su consentimiento, para transferirles el vehículo durante un periodo corto de tiempo, y situarlos así como obligados tributarios en aquella autoliquidación. Al haber incluido una base imponible irrisoria en dicho modelo cualquier procedimiento de comprobación por parte de la Administración se dirigirá contra la persona cuya identidad se ha incorporado en aquel documento.

Este es el motivo por el cual desde la Administración se han realizado esfuerzos para controlar ese tipo de defraudaciones. El problema de la valoración de bienes objeto de tributación no es exclusivo del Impuesto de matriculación, sino algo común a la gestión tributaria. Por ello se han publicado distintas *Órdenes Ministeriales* cuya función es establecer precios medios de venta de cada uno de los vehículos a efectos de ciertos impuestos, entre los que se encuentra el IEDMT¹⁵³⁷.

¹⁵³⁷ La última ha sido la Orden HAC/1273/2019, de 16 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Por tanto mediante esta modalidad se consigue una defraudación, no sólo de IVA, sino también del Impuesto de matriculación. Ambos conceptos, al corresponder a vehículos de alta gama y de un importe elevado, pueden suponer defraudaciones importantes si tenemos en cuenta que dicha dinámica puede repetirse con cientos o miles de vehículos. Esa cantidad defraudada en ambos impuestos, es el margen de beneficio con el que la organización atrae a potenciales compradores.

El propio art. 305.2 CP establece el cálculo de la cuota defraudada en el caso del IVA, el cual se referirá al año natural. De esta forma se acumularán las "defraudaciones" trimestrales en un año. Por ello el mismo sujeto pasivo del tributo sólo pueda cometer un delito fiscal por IVA en el mismo año natural, a pesar de que en todas las declaraciones trimestrales, por ejemplo, se superase la cantidad de 120.000 euros¹⁵³⁸.

Sin embargo en el caso del Impuesto de matriculación, el apartado segundo del art. 305 CP dispone que se deberá alcanzar la cuantía establecida en el tipo penal en cada una de las operaciones sujetas a tributación. Esto conlleva que no podrán sumarse o acumularse distintas operaciones de este tributo para llegar a la cuantía típica¹⁵³⁹. Por tanto, e independientemente de las que se lleven a cabo en el mismo ejercicio, se deberá de contabilizar, de forma individualizada cada operación a liquidar. De ahí que se advierta en cuanto a la defraudación de dicho impuesto que una de las posibles soluciones pasaría por comprobar el precio medio de venta y la base imponible del modelo tributario 576 antes de proceder a la matriculación del vehículo.

No obstante en general, y desde el Derecho Penal, la calificación de los hechos llevará a determinar que únicamente se ha producido un delito fiscal -seguramente agravado, art. 305 bis, 1-, por año en concepto de IVA, y en algunos casos falsedad documental de facturas. Se observa por tanto, una laguna de punibilidad no sólo respecto al impuesto de matriculación -cuya consecuencia deberá determinarse en sede

¹⁵³⁸ Cfr. BERTRÁN GIRÓN, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, pp.96, 97.

¹⁵³⁹ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 2012, p.467.

administrativa-¹⁵⁴⁰, sino también a otros tipos penales aplicables en estas tramas delictivas a lo largo y ancho de la cadena adquisitiva¹⁵⁴¹.

Dado que este tipo de hechos se llevan a cabo principalmente a través de sociedades, hemos de decir que es muy habitual la presencia de testaferros como administradores de derecho. Estos ocupan formalmente dicha posición pero carecen del dominio del hecho. Esta casuística plantea la problemática de autoría y participación analizada en otro capítulo del presente trabajo¹⁵⁴², cuya única solución, a nuestro juicio, es la aplicación de la cláusula del artículo 31 CP relativo a "*el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica*". Mediante dicha habilitación se transfiere la responsabilidad penal al administrador de hecho con dominio de acción. Así lo interpreta el sector mayoritario de la jurisprudencia penal, quien ha admitido en el delito fiscal la responsabilidad de administradores de hecho en detrimento de los testaferros como administradores de derecho, superponiendo el vínculo funcional (actuación) al formal (posición exacta respecto de la persona jurídica).

6. ACTORES, CANTANTES, PERIODISTAS O ESCRITORES: LA FACTURACIÓN MEDIANTE SOCIEDADES INSTRUMENTALES

6.1. Introducción, objetivo de dicha práctica y notas características

Es algo de conocimiento público que no sólo en el ámbito de los deportistas, sino también determinados escritores, periodistas, presentadores de televisión, cantantes, o toreros, han llevado a cabo una práctica ciertamente habitual en

¹⁵⁴⁰ SAN Penal 54/2009, de 20 de noviembre de 2009, en la que únicamente se condena por defraudación de IVA. Vid. Para ampliación, Vid. tema concursos.

¹⁵⁴¹ Vid. Capítulo XV, relaciones concursales.

¹⁵⁴² Vid. Capítulo XIV.

determinadas profesiones, con el fin de reducir la presión fiscal. Esta actividad consistía en facturar sus servicios profesionales a través del uso de sociedades, -en su mayoría, instrumentales¹⁵⁴³-. No han sido los únicos profesionales que han realizado ese tipo de prácticas pero sí han sido de los que más ha trascendido a los medios de comunicación.

En este sentido, y dados los elevados ingresos que pueden obtener este tipo de profesionales, el beneficio de escoger dicha opción no era otra que tributar por medio una sociedad creada al efecto mediante el IS e IVA. De esta forma asumían un menor tipo impositivo que de hacerlo a través del tramo correspondiente del IRPF como persona física. Pero además con esa elección obtenían otro beneficio relativo a las deducciones fiscales de ciertos gastos. Así, por ejemplo, de adquirir una vivienda a través de dicha sociedad podrían deducirse gastos de impuestos o de mantenimiento, entre otros, llegando incluso a deducirse conceptos que para nada tienen que ver con la actividad ejercida. Ejemplo de ese tipo de deducciones fiscales mediante la tributación a través de sociedades profesionales, lo encontramos en la SAP Barcelona nº 932/2017, de 13 de diciembre de 2017, relativo a la profesión de abogado:

"Proeosa" incluyó en su declaración del Impuesto sobre Sociedades las cantidades facturadas a Lgf. S.L., y dedujo indebidamente como gastos diversos pagos realizados a profesionales que en realidad prestaban sus servicios a Lgf. S.L, empleadas de limpieza del hogar y cuidadoras de los hijos del acusado, y otros gastos particulares como viajes, restaurantes, abonos teatrales, etc.

Mismos beneficios relativos a las deducciones mediante la tributación a través de sociedades en procedimiento de conocido actor de televisión¹⁵⁴⁴:

En 2008 no se admitieron también correctamente los gastos contabilizados en las mismas cuentas de arrendamientos, reparaciones y conservación y primas de seguros, desplazamientos, comunicaciones, vestuario y amortización leasing y los contabilizados en las cuenta 0000 publicidad y relaciones públicas, porque no estaban relacionados con la actividad, tales como tiques de restaurantes, ropa y complementos, en la cuenta 0002 gastos de viajes por tratarse de viajes particulares, 0010 de material de oficina, por falta de justificantes.

¹⁵⁴³ Ejemplo de ello en el ámbito contencioso es la STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, nº 495/2917, de 16 de mayo de 2017, en procedimiento que desestima recurso contencioso-administrativo contra conocido presentador de televisión.

¹⁵⁴⁴ STJS Madrid 55/2018, de 13 de febrero de 2018

Los motivos expuestos hacían que fuera tan atractivo esta tributación para sujetos perceptores de rentas elevadas. En muchas ocasiones la sociedad utilizada para tributar no disponía de bienes materiales y personales, siendo en ocasiones el domicilio familiar uno de los pocos elementos que figuraban en la sociedad. Por todo lo anterior se puede señalar a la elusión fiscal como principal objetivo de este tipo de prácticas.

Esta estrategia relativa a la tributación través de sociedades profesionales tuvo su origen en ciertos despachos de abogados, en los que la facturación de sus socios se realizaba a través de sociedades con los efectos ya vistos. Años más tarde la Agencia Tributaria detectó que dicha práctica estaba generalizada entre profesionales con una faceta pública, y determinó que no se ajustaba a la normativa tributaria. Por ello comenzó a *poner coto* a esa elección, algo que ha tenido como consecuencia final numerosos procedimientos judiciales contencioso-administrativos entre aquellos profesionales. y la Administración, en base a distintos conceptos de naturaleza fiscal¹⁵⁴⁵

Desde la Administración Tributaria se ha trasladado a la opinión pública que la utilización de sociedades para llevar a cabo una facturación incorrecta a través de IS en lugar de hacerlo mediante IRPF puede conllevar sanciones tributarias¹⁵⁴⁶. Pero también es cierto, que ese tipo de tributación por medio de sociedades, en algunas ocasiones, ha saltado incluso al orden penal. Por ello podemos decir que se ha producido una remisión de expedientes tributarios a distintos órdenes jurisdiccionales - penal o contencioso administrativo-, con un resultado muy variado.

La jurisprudencia se ha referido a esa circunstancia en la STS de la Sala III, de lo contencioso-administrativo, de 11 de marzo de 2015, rec. 2129/2013. En la misma se analizaba la facturación mediante sociedades profesionales por parte de determinados despachos de abogados y los socios del bufete. Estos fueron los

¹⁵⁴⁵ Operaciones vinculadas, trabajo personalísimo, la valoración del servicio prestado, o la ausencia de estructura social, han sido algunos de los conceptos tributarios objeto de recurso.

¹⁵⁴⁶ Véase, por ejemplo, la *Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas*.

primeros profesionales que optaron por esta forma de tributación, eludiendo así la tributación por IRPF:

"...Nos encontramos, con que las mismas operaciones - objetivamente hablando, pues es evidente que existen divergencias subjetivas en atención a las concretas personas afectadas- han sido calificadas de muy diversas maneras, en lo que interesa, esto es, realizadas mediante simulación o no, dando lugar a remisiones a la jurisdicción penal para seguir procedimiento criminal contra algún socio, o bien a regularizaciones con la calificación de simulación dando lugar a liquidaciones y a sanciones, o bien regularizaciones girando sólo las liquidaciones correspondientes sin sanción..."

En virtud de lo anterior se podría pensar que si mediante esta práctica se llegara a una cuota defraudada superior a los 120.000€ supondría *ipso facto* la comisión de delito fiscal. Y en este sentido queremos dar respuesta a la siguientes preguntas: ¿Supone la facturación de servicios profesionales por medio de sociedades una economía de opción sin relevancia penal y con efectos exclusivamente tributarios? O, por el contrario, ¿dicha práctica puede o debe ser una conducta defraudatoria constitutiva de delito fiscal?

6.2. Algunos casos relativos al mundo de la televisión, de la literatura, periodístico, etc. relativos a la facturación a través de sociedades instrumentales

Como iniciábamos el análisis de esta modalidad, muchos han sido los profesionales de relevancia pública cuyos procedimientos judiciales relativos al cobro mediante sociedades han finalizado otorgando la justicia la razón a la Administración Tributaria.

Ejemplo de esta casuística son los procedimientos contencioso-administrativos contra conocido escritor y periodista, cuya sentencia argumentaba¹⁵⁴⁷:

"En el presente caso se produce una menor tributación, ya que la retribución del trabajo personal declarada por el socio y proveniente de la sociedad es de 44.400 euros anuales, lo que da

¹⁵⁴⁷ Vid. STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, nº 495/2917, de 16 de mayo de 2017.

lugar a menor tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por parte de D. Adolfo, menor tributación que no se compensa con la cuota tributaria que satisface por el Impuesto sobre Sociedades la sociedad EXREXES, SL, a un tipo fijo y menor que el que le correspondería abonar a los socios, según la tarifa progresiva del IRPF..."

El mundo de la televisión ha sido uno de los sectores profesionales que más ha utilizado esta forma de facturación. Así encontramos varias resoluciones de nuestros Tribunales en relación a presentadores de televisión. Ejemplo de ello es la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, de 19 de junio de 2019¹⁵⁴⁸:

"...obtuvo ingresos de explotación por importe de 1.083.735,35 € en el año 2007 y de 875.743,39 € en el año 2008; de los cuales 1.041.636,02 €, y 833.925,53 €, respectivamente, están relacionados con actividades (fundamentalmente intervención en programas de televisión) en las que participaba como profesional su socio y administrador único Carlos Jesús, que constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente. Los ingresos se corresponden con prestaciones de servicios realizadas a la entidad GESTE TELE S.A., e ingresos que se declaran facturados a entidades distintas..."

En este sentido encontramos también la Sentencia de la Audiencia Nacional, de lo Contencioso-administrativo, de 19 de junio de 2019, rec. 502/2017, en relación también al mundo de la televisión:

"En efecto, la liquidación originariamente impugnada no pone en cuestión la legitimidad de la forma articulada por el demandante para el ejercicio de su actividad, sino únicamente el valor de la contraprestación percibida de la entidad por su actividad laboral para la misma en atención, precisamente, a que la contratación de la entidad con terceros exige su intervención como presentador de programas, en los anuncios publicitarios, etc. Pero es que además, la corrección valorativa de la operación vinculada ha hecho posible que en su valoración se tengan en cuenta determinados gastos necesarios para la producción de los ingresos que son deducibles en el impuesto sobre sociedades y que no lo serían para el cálculo del rendimiento neto de los ingresos derivados del trabajo personal, que es como habían sido declarados por el demandante en ejercicio correspondiente"

Mismo procedimiento analizado en la STSJ Madrid contencioso-administrativo, nº 738/2019, de 22 de julio de 2019, relativo a famosa presentadora:

"La Administración inició actuaciones de inspección de la recurrente y de la sociedad Mai Producciones, S.L., de la que la actora es socia y administradora única. Concluye que los servicios contratados por terceros con la sociedad, de carácter artístico (presentación de programas de

¹⁵⁴⁸ SAN Contencioso-administrativo, de 19 de junio de 2019, rec. 502/2017.

televisión, eventos publicitarios, actos de promoción...), son prestados realmente por la Sra. Casilda sin ninguna aportación efectiva por parte de la sociedad. Por ello, tales ingresos deben computarse como rendimientos de la socia y tributar en su IRPF. Lleva a cabo una valoración de mercado de las operaciones vinculadas, regularizando el IS de la sociedad, el IRPF de la recurrente, e imponiendo las sanciones correspondientes".

O la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 22 de mayo de 2019, desestimando recurso de conocida presentadora de televisión y radio:

"TOS, S.L. ha facturado a sus clientes las citadas cantidades por los servicios de la señora Carolina como presentadora o colaboradora en programas de televisión y otros de carácter publicitario. Se trata de servicios que, en todos los casos, requerían la intervención de Carolina, ya fuese en programas de televisión, publicidad u otro tipo de eventos, siendo dicha intervención el contenido esencial de las prestaciones de servicios...Dado el desequilibrio tan pronunciado entre lo que TOS, S.L. cobra a terceros por los servicios de la señora Carolina, y lo que cobra la señora Carolina como empleada de TOS, S.L., se concluyó que la operación vinculada no estaba valorada correctamente, y en consecuencia, se procedió a aplicar el valor normal de mercado a los servicios profesionales prestados por el socio a la sociedad, aplicando el método del precio de mercado del bien o servicio previsto en el 16.3 a) del TRLIS. Se consideró, así, que el valor de los servicios que la socia presta a la sociedad equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, deduciendo de este importe los pagos que la sociedad realiza correspondientes a gastos relacionados con la prestación de esos servicios."

El mundo de la tauromaquia también ha utilizado en algunas ocasiones esta forma de tributación, con las mismas consecuencias ante la jurisdicción contenciosa referida anteriormente¹⁵⁴⁹:

"La conclusión de todo ello es que la actividad de torero es única y que se ha procedido a una división artificial, simulando el torero y la sociedad su realización fragmentada con la evidente finalidad de reducir la base imponible del IRPF y no aplicar el tipo marginal máximo del IRPF. No existen dos actividades taurinas independientes, autónomas y separadas, una desarrollada por la persona física y otra por la persona jurídica sino una única actividad personalísima que desarrolla el matador demandante. No es objeto de discusión que la sociedad limitada pueda desarrollar una actividad autónoma y distinta de la persona física, pero ello será posible cuando realmente la actividad empresarial exista y se ejercite de forma independiente de la que realiza la persona física. En este caso, dicha independencia no se constata sino que al tratarse de trabajos personalísimos, idéntica actividad, similares gastos y no existir un criterio objetivo que permita dividir la actividad del matador de toros y de la sociedad es posible concluir que la sociedad no desarrolla actividad taurina alguna. La actividad taurina es ejercitada exclusivamente por el torero que es quien ordena por cuenta propia los medios de producción y recursos humanos necesarios para la prestación de servicios a los empresarios taurinos; siendo también el

¹⁵⁴⁹ STJ Extremadura, 358/2019, de 21 de octubre de 2019:

demandante el que decide imputar a la sociedad algunos de los rendimientos de las corridas más importantes con el objetivo de no declararlos en el IRPF".

En el sector de la publicidad y el marketing relativo a la televisión, encontramos la SAN 5 de junio de 2019, rec. 14/2017:

El objeto social de POOR, S.L. es la promoción, representación, explotación de derechos de imagen, marketing y publicitarios, tanto de personas físicas como jurídicas, canalizados o derivados de cualquier medio de comunicación, y las colaboraciones artísticas en la representación e interpretación de espectáculos públicos en sus diversas manifestaciones, realizada de forma directa o a través de los medios de comunicación. Ahora bien, pese a la amplitud de dicho objeto social, resulta que la única persona representada por la sociedad es el señor Cipriano .

Durante 2006 y 2007 POOR, S.L. facturó a sus clientes la cantidad de 2.444.353,03 euros en 2006 y 1.590.289,65 euros en 2007 en concepto de servicios profesionales, servicios que desempeñaba para dichos clientes el señor Cipriano en calidad de presentador o colaborador en programas de televisión, y otros servicios de carácter publicitario que también corrían a cargo del señor Cipriano .

El mundo artístico ha dado lugar igualmente a procedimientos contencioso-administrativos relacionados a esta práctica, con igual resultado desestimatorio de sus recursos. Así encontramos la STJS de Madrid, contencioso-administrativo, nº 148/2018, de 12 de abril de 2018, en relación a conocida actriz de cine y televisión:

"Como se argumenta en la liquidación, en los ejercicios objeto de comprobación, la sociedad OUSTRE SL obtuvo ingresos de explotación (IVA excluido) por importe de 125.820,00 euros en 2008, 299.608,00 euros en 2009 y 128.550,00 euros en 2010; todos ellos relacionados con actividades cuyo contenido esencial era la intervención Serafina (socio mayoritario con un 98% de participación y administradora única) como actriz en teatro o en series de televisión, o su participación como colaboradora en programas de televisión u otros eventos similares, incluidas campañas publicitarias. En dichos ingresos se incluyen derechos de imagen de la actriz, por importe de 16.200,00 euros en 2009 y 13.450,00 euros en 2010. Por los servicios prestados, la entidad ha satisfecho a la socia 17.000,00 euros en 2008, 58.000,00 euros en 2009 y 24.000,00 euros en 2010. En la propia liquidación se precisa el desglose de los ingresos comprobados en la entidad OUSTRE SL, facturados a los clientes que se indican, por los servicios prestados siempre por D. Serafina y derechos de imagen de la misma, en cada uno de los años. Las operaciones objeto de valoración son los trabajos realizados por Serafina para la empresa OUSTRE SL, de carácter personalísimo, y que fueron el origen y núcleo esencial de la totalidad de los ingresos de explotación facturados por la sociedad a sus clientes, por sus servicios profesionales, principalmente como actriz y participante en programas de televisión y otros eventos públicos. En esta facturación también se incluye la realizada por la cesión de los derechos de imagen de la socia, en el ejercicio de la actividad profesional. Los ingresos que recibe son ingresos de explotación, y provienen de clientes que principalmente son empresas de los medios audiovisuales o compañías productoras de obras teatrales. Las prestaciones de servicios realizadas, que se han facturado, se ha detallado con cada uno de los clientes".

El mundo del periodismo ha tenido, al igual que todos los anteriores, la misma suerte en los procedimientos analizados en el presente punto. Ejemplo de ello es la STJS de Madrid, nº 451/2017, de 3 de mayo de 2017 relativo a popular presentador de informativos.

6.3. Atipicidad penal de esta práctica y su inclusión en el Derecho Tributario

Tanto la jurisprudencia penal como la contencioso-administrativa han tenido ocasión de analizar este tipo de prácticas. Es cierto que en los inicios, quienes llevaban a cabo una facturación de sus servicios profesionales a través de sociedades fueron principalmente profesionales liberales, principalmente abogados. Esto llevó a que se dirimieran en ambas jurisdicciones acaloradas controversias sobre la calificación jurídica que debían merecer ese tipo de conductas, instauradas por los propios despachos de letrados como forma habitual de facturación.

Sin embargo en los últimos años se han sucedido múltiples procedimientos no sólo contra despachos de letrados,¹⁵⁵⁰ sino también contra otros profesionales relacionados con el mundo artístico, periodístico, literario, político, e incluso taurino, sin que la calificación de los hechos por los Tribunales haya sido siempre uniforme.

Podemos decir, de forma resumida, que la facturación de servicios profesionales a través de mercantiles de las de se es socio carece de relevancia penal. Y es que tanto la postura doctrinal mayoritaria¹⁵⁵¹ como la tesis emanada de la jurisprudencia penal, niegan que tales conductas puedan incluirse en el tipo del delito fiscal sino más bien es un hecho calificable de infracción tributaria¹⁵⁵².

¹⁵⁵⁰ Abogados, arquitectos, entre otros.

¹⁵⁵¹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.66. CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, p.36

¹⁵⁵² Desde el ámbito penal, SAP Barcelona 932/2017, de 13 de diciembre de 2017: "*Todas estas resoluciones reflejan que la tesis de la licitud de facturar mediante una sociedad los servicios profesionales prestados por una persona física tiene un importante respaldo. Y ello abona la idea de que don Constancio no era consciente de estar llevando a cabo una conducta defraudatoria, sino que la veía como una opción lícita para evitar la tributación superior que resultaría en caso de declarar todas las rentas en el I.R.P.F. Al no haber quedado acreditado que don*

En este sentido si acudimos a los supuestos analizados por los Tribunales se argumentan las siguientes razones para negar que sea una conducta constitutiva de delito.

Desde el punto de vista funcional la sociedad mediante la que se facturan los servicios responde a una prestación de servicios real y no simulada¹⁵⁵³. En ningún caso estas sociedades son ficticias, ni son consideradas sociedades "pantalla", sino que las

Constancio realizara los hechos que son objeto de este proceso con la finalidad de eludir el pago de unos impuestos que era consciente de que debía pagar, no puede afirmarse que incurriera en defraudación, y no se cumple la descripción típica del art. 305.1 CP." Desde el ámbito administrativo, y contra conocido escritor, encontramos la STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, nº 495/2917, de 16 de mayo de 2017: "En el presente caso se produce una menor tributación, ya que la retribución del trabajo personal declarada por el socio y proveniente de la sociedad es de 44.400 euros anuales, lo que da lugar a menor tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por parte de D. Adolfo, menor tributación que no se compensa con la cuota tributaria que satisface por el Impuesto sobre Sociedades la sociedad EXREXES, SL, a un tipo fijo y menor que el que le correspondería abonar a los socios, según la tarifa progresiva del IRPF... Mediante resolución de la Inspectoría Regional Adjunta de 17/05/2012, debidamente notificada al representante autorizado mediante agente tributario notificador el 5/06/2012, se impuso al recurrente una sanción efectiva por importe de 27.181,55 euros, como responsable de una infracción del artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de dejar de ingresar en el plazo establecido en la normativa de cada tributo la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación de tributo, como consecuencia de la presentación incorrecta de la autoliquidación del IRPF correspondiente a 2006, incorrección derivada de la falta de declaración de rendimientos por prestaciones de servicios a sociedad vinculada de la que es asalariado, dejando de ingresar 54.363,10 euros." Igualmente, contra conocido presentador de televisión, se muestra la SAN Contencioso-administrativo, de 19 de junio de 2019, rec. 502/2017: "En estos últimos ejercicios, don Carlos Jesús era socio mayoritario (99,67%) y administrador único de la sociedad OKL, S.L., cuyo domicilio social está situado en un inmueble titularidad al 100% del demandante. En los ejercicios 2007 y 2008, la entidad OKL, S.L., obtuvo ingresos de explotación por importe de 1.083.735,35 € en el año 2007 y de 875.743,39 € en el año 2008; de los cuales 1.041.636,02 €, y 833.925,53 €, respectivamente, están relacionados con actividades (fundamentalmente intervención en programas de televisión) en las que participaba como profesional su socio y administrador único Carlos Jesús, que constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente. Los ingresos se corresponden con prestaciones de servicios realizadas a la entidad GESTEVISION TELECINCO, S.A., e ingresos que se declaran facturados a entidades distintas..."

¹⁵⁵³ En el ámbito penal se han producido archivos, como por ejemplo el decretado en el Auto del Jdo. Instrucción nº 6 Madrid, de 11 de mayo de 2010, rec. 14/2009, nº autos 14/2009, por sobreseimiento libre, en relación a despacho de abogados y facturación través de IS. Se otorga relevancia al principio de libertad de empresa, lo que aleja a estas conductas del ámbito penal: "En el caso concreto instruido, resulta palmaria (y así lo evidencia la documental obrante) la ausencia de cualquier conducta de Ocultación; y resulta evidente, de lo actuado, que los sujetos obligados, al amparo de la libertad constitucional de empresa, y de la libertad de organización mediante la creación de sociedades y con actividad real en las mismas, desarrollaron sus plurales, y diversas actividades profesionales, en el marco normativo de la Economía de Opción... Ello apareja, y máxime en el presente caso, la ausencia de todo indicio de Simulación por interposición subjetiva, y desde luego la ausencia de todo indicio de fraude o artificio, mendacidad o engaño... Por ello, en el caso instruido no aparece el más mínimo dato indiciarlo de los presupuestos del tipo objetivo del artículo 305 del Código penal, ya que no existe indicio alguno de simulación... En suma, ni existen indicios de simulación negocial, ni de simulación por interposición subjetiva, ni simulación de las personas jurídicas. Tampoco aparece, a la luz de lo actuado, el más mínimo indicio de existencia de ocultación o defraudación, ya que siempre la Administración Tributaria tuvo un íntegro y pormenorizado conocimiento del Hecho Imponible; en suma de que las sociedades RTD y LIUS venían girando sus facturas al "Despacho AROS S.L." desde el año 2001, y se contabilizaban de modo correcto, y se incluían en las declaraciones de operaciones del Modelo 347, y se incluían en las declaraciones trimestrales y anuales del I.V.A. y en el Impuesto de Sociedades, con pleno conocimiento de la Administración Tributaria. Así, resulta insostenible pretender la existencia de Elusión Fiscal, cuando la propia Administración Tributaria admite que han sido contabilizadas, declaradas y liquidadas la totalidad de las relaciones económicas entre el "Despacho AROS S.L." y las sociedades ACV, LIUS, y las de éstas con sus socios. Por ello, pretender la existencia de ocultación de datos o circunstancias, afectantes a los respectivos hechos imponibles, resulta infundado por carencia de rigor".

mismas existen y tienen actividad profesional¹⁵⁵⁴. Así, se puede decir que incorporan todos los elementos que corresponden a su actividad, es decir, prestación de servicio y pago de la retribución.

En este sentido, se argumenta que los servicios se contabilizan¹⁵⁵⁵ y se tributan fiscalmente mediante Impuesto de Sociedades e IVA, por lo que pese a no ser la tributación debida no se ocultarían datos a la Administración Tributaria.

Por tanto en base a las anteriores consideraciones no cabe por tanto apreciar desde el Derecho Penal simulación en estos supuestos¹⁵⁵⁶.

¹⁵⁵⁴ En este sentido, Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 27 Madrid 139/2015, de 31 de marzo de 2015, contra despacho de abogados y la facturación del trabajo de los socios del mismo a través del IS e IVA: *“En este caso no puede apreciarse simulación ya que no se produce ninguna apariencia jurídica que sirva para encubrir la realidad o para poner de relieve la existencia de una realidad distinta que es característica de la simulación. Ninguno de los datos aportados por la Inspección pone en duda la realidad de la constitución lícita de las personas jurídicas implicadas, ni su realidad económica, estando ante entidades que por el volumen de sus activos, así como por el volumen de ingresos, tienen una realidad económica indiscutible...La Agencia Tributaria ha convertido en una defraudación penal una mera discrepancia tributaria acerca de la procedencia o no de deducirse el acusado determinados gastos, a pesar de que está plenamente acreditada su existencia y su vinculación con la actividad profesional como abogado que como persona física llevaba a cabo... Las sociedades se constituyeron legalmente, realizaron toda otra serie de actividades diversas y sobre todo consumaron los efectos económicos de los negocios concluidos con AROS ABOGADOS que en consecuencia no pueden considerarse simulados al haberse llevado a cabo a través de personas interpuestas reales”.*

¹⁵⁵⁵ En este sentido, encontramos la SAP Madrid, secc. 23, nº102/2010, de 29 de enero de 2010, en relación a despacho de abogados: *“Todas estas hicieron figurar en sus declaraciones tributarias las cantidades que facturaron a FRR SL., por los servicios prestados a PIAR y FRR declaró los ingresos que percibió de Recoletos por los servicios prestados por sus socios. Recoletos, por su parte contabilizó los pagos hechos a FRR SL. Como pagos a asesorías externas y los reflejó en las declaraciones tributarias y en las comunicaciones de Hacienda. En la sentencia apelada se razona que durante los ejercicios fiscales de 1.998, 1.999 y 2.000 los seis acusados suscribieron contratos para la prestación de sus servicios profesionales con PIAR a través de las sociedades profesionales mediante las que ordenan su actividad profesional, servicios que fueron debidamente retribuidos por Recoletos y dichas sociedades contabilizaron los ingresos obtenidos en sus declaraciones tributarias de IVA y de Impuesto de Sociedades, al tiempo que PIAR contabilizó los pagos realizados a todas ellas como pagos a asesorías externas, reflejándolos en sus declaraciones tributarias y comunicaciones a Hacienda. En la sentencia apelada la juez a quo concluye que tal conducta no puede ser considerada defraudación a la Hacienda Pública. Pues bien, de todas las circunstancias expuestas que concurren en estos hechos, no se aprecia un ánimo de defraudar en la conducta de los acusados, porque no han ocultado sus rendimientos económicos ni los han sustraído de la obligación de tributar, habiéndolos declarado como procedentes de actividades profesionales por cuenta propia, que es una de las posibilidades permitidas por el actual ordenamiento jurídico.”*

¹⁵⁵⁶ Así lo entiende el Auto del Jdo. Instrucción nº 6 Madrid, de 11 de mayo de 2010, rec. 14/2009, nº autos 14/2009: *“Ello significa que, en nuestro Ordenamiento Jurídico, se reconoce, admite y consagra un ámbito de libre configuración negocial que estructura la Economía de Opción. En consecuencia, el contribuyente aparece facultado para optar, de entre plurales posibilidades que le ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva. Y ello tiene su fundamento en principios de relevancia constitucional, derivados de la Economía de Mercado (Artículo 38 de la Constitución), como la libertad de empresa, la libertad de contratación y la autonomía de la voluntad. Es cierto, que el marco general de la Economía de Opción no puede legitimar la búsqueda artificiosa de Economías de Opción elusivas del deber de tributar, pero no es menos cierto que la calificación como Economía de Opción ELUSIVA no puede realizarse sobre meras interpretaciones voluntaristas de la normativa tributaria, o con interpretaciones tendentes a desconocer el marco normativo tributario, cuando no guste o satisfaga una concreta o concretas normas tributarias, máxime cuando el aprovechamiento de las antinomias legales no es constitutivo de Delito.”* Mismo criterio en Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 27 Madrid 139/2015, de 31 de marzo de 2015.

Podemos decir que, además, por regla general, se ha cerrado la puerta a su calificación dentro del Derecho Penal incluso en aquellos casos en los que hay ausencia de medios materiales o personales en la sociedad, pues tal circunstancia no transforma en irreal ni la actividad ni los servicios prestados¹⁵⁵⁷. Y a esta conclusión se ha llegado también en sociedades calificadas como "pantalla", cuya consecuencia ha sido la absolución penal¹⁵⁵⁸.

Sin embargo y en el extremo opuesto a todo lo anterior, y como tesis claramente minoritaria, hay que decir que en algunas resoluciones se ha determinado que el cobro de rendimientos mediante sociedades puede llevar a introducirse en el ámbito del delito fiscal si se producen algunas circunstancias. A saber, carecer absolutamente de medios, poseer trabajadores ficticios, o que los socios se aprovechen de determinadas deducciones a las que no tienen derecho bajo el paraguas de la

¹⁵⁵⁷ Auto Juzgado Instrucción nº 6 Madrid, de 11 de mayo de 2010, rec. 14/2009, nº autos 14/2009: *“Y la sociedad, podrá tener más o menos recursos humanos o materiales, pero lo cierto es que (y ya se apuntó con anterioridad) en actividades como la Consultoría Jurídico-Económica, la Abogacía de Asesoramiento, etc. no es lo determinante, puesto que incluso la legislación del I.R.P.F. contempla los supuestos de que la Sociedad carezca de medios materiales.”* En el ámbito deportivo, analizando un posible supuesto de simulación, la SAP Madrid nº 672/2019, de 25 de noviembre de 2019 en absolución de futbolista profesional, se refirió a la circunstancia de escasez de medios en una sociedad, en el siguiente sentido: *“El hecho de que la sociedad portuguesa carezca de una infraestructura (material o humana) más o menos relevante carece de la trascendencia pretendida, no solo porque en estos ámbitos es habitual la subcontratación –como aquí ha sucedido–, sino porque parece que no se requiere un entramado especialmente complejo para gestionar la explotación de la imagen de una persona cuya actividad deportiva le dota de una gran notoriedad.”*

¹⁵⁵⁸ STS 306/2017, de 27 de abril de 2017 sobre profesión de arquitecto: *“En cambio, cuando al levantar el velo no aparecen nuevos ingresos o nuevas obtenciones de renta del contribuyente que justifiquen el incremento de la deuda tributaria sino su reducción, lo que prima como real no es lo desvelado sino lo que se plasma en el velo. De modo que entre la forma y la sustancia, o entre la aparente y lo real, no prevalece siempre la sustancia y lo real como principio rector, sino que ello dependerá de lo que favorezca a la Administración Tributaria en cada caso...Ello significa por tanto que no concurre la conducta defraudatoria que se imputa y tampoco el dolo defraudatorio requerido para aplicar el delito fiscal, pues la deuda tributaria procedente de la obtención de renta que simuladamente se había atribuido a la referida entidad fue abonada realmente por el obligado fiscal que estaba oculto tras la simulación, sin que hubiera otros ingresos económicos que permitieran calificar de nuevos hechos impositivos los trasiegos simulados entre las entidades ATRE y FERRY, SL, dado que eran operaciones simuladas con el único objetivo de que el dinero ingresado por la primera de ellas acabara revirtiendo a su auténtico titular. Tal como se anticipó supra, en el caso que se juzga el acusado Juan Francisco obtuvo unas rentas por cuatro facturas, cuya cuantía total alcanza la suma de 1.907.307, por cuya obtención patrimonial el acusado abonó al Fisco, a través de una sociedad interpuesta, la cantidad de 420.000 euros, según consta declarado probado por el Tribunal de instancia. Sin que después, en las operaciones simuladas posteriores de la transmisión de participaciones sociales por parte de los testaferros que administraban las entidades ATRE, S.L., y FERRY, S.L., afloraran nuevos ingresos u obtenciones de renta, según ha quedado expuesto en los fundamentos precedentes de esta resolución, a tenor de los hechos declarados probados en la sentencia recurrida. La única deuda fiscal de la que en su caso podría hablarse sería la correspondiente a la diferencia entre la cuota tributaria del IRPF y del Impuesto de Sociedades. Sin embargo, ni ha sido reclamada ni imputada a los acusados ante la Audiencia Provincial, por lo que ni siquiera ha llegado a tratarse en la instancia la hipótesis de su procedencia.”*

sociedad¹⁵⁵⁹. Pero como decimos, esta es una posición con escaso seguimiento en la jurisprudencia penal.

Tal y como referíamos *supra*, -para un observador-, la utilización mendaz de sociedades vacías para aparentar llevar a cabo una actividad empresarial que justifique su tributación por medio del IS, puede llevarle a pensar que el sujeto defrauda en sentido penal aprovechando una "falsa" actividad mercantil. Sin embargo, un análisis más detenido de los requisitos del delito fiscal nos conducen a la conclusión que el sujeto no oculta, sino que declara los datos fiscalmente relevantes, y que es la propia Administración la que con meras funciones de comprobación podrá concluir que el obligado ha escogido una forma distinta de tributar a la que estaba obligado. Y ello tiene consecuencias administrativas sancionadoras.

Entendemos, por tanto, junto con la posición prácticamente unánime de la doctrina y jurisprudencia, que es el Derecho administrativo¹⁵⁶⁰ desde donde han de analizarse este tipo de conductas, pues pueden suponer la aparición de distintas figuras exclusivamente tributarias,¹⁵⁶¹ la comisión de infracciones¹⁵⁶² y, en su caso, la

¹⁵⁵⁹ SAP Baleares 13/2007, de 17 de febrero de 2017. La Sentencia, sobre conocido Instituto deportivo, fundamentaba la condena en los siguientes argumentos: "A este respecto, resultan de interés las conclusiones alcanzadas por los peritos en su informe de avance nº 3, centrado en el análisis en la contratación de trabajadores, que hallan concreto acomodo en el resultado de la actividad probatoria desplegada. De ella resulta, como hemos anticipado, el carácter ficticio de algunos de los trabajadores que figuran como contratados, siendo esta circunstancia reconocida abiertamente por alguno de ellos y, advertida de modo incontestable a partir del contenido de numerosos correos electrónicos. En idéntico sentido, de acuerdo con los argumentos que hemos venido exponiendo en el apartado precedente, concluimos que la tributación realizada por impuesto de sociedades relativo a la Asociación PROTOE correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008, resultan ser rendimientos obtenidos por las personas físicas (Cecilio e Julio) en la medida en la que hicieron uso de la precitada personalidad jurídica para recibir rentas de su propia actividad, aprovechándose de la ventaja de los tipos impositivos del impuesto de sociedades, de la deducción por gastos personales y los derivados de la aplicación de la deducción por libertad de amortización en el Impuesto de Sociedades a la que no tenía derecho."

¹⁵⁶⁰ STS sala 3ª, Contencioso, nº 1802/2019, de 17 de diciembre de 2019, sobre despacho de abogados: "Y respecto a la fijación doctrinal que pueda hacer la Sala, partiendo de la premisa que creemos indiscutible de que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional, los supuestos concretos sobre aquellos casos en que realmente la sociedad profesional no tiene causa sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, sin empleados, sin estructura, entendemos que serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso. En el que nos ocupa se apreció correctamente ocultación y de ahí las consecuencias tributarias que, en el caso que examinamos, sólo son de nueva liquidación tributaria de regularización."

¹⁵⁶¹ Ejemplo de ello son las controversias sobre la simulación tributaria (art. 16 LGT) en la jurisdicción contenciosa relacionadas con la facturación de trabajos por medio de sociedades, *Vid.* SAN Contencioso, secc. 6, nº 819/2009, de 18 de abril de 2012.

¹⁵⁶² STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, nº 495/2917, de 16 de mayo de 2017: "En cuanto la sanción debe confirmarse al concurrir todos los elementos que establece el artículo 211.3 de la LGT y no cabe excluir la responsabilidad por interpretación razonable de la norma fiscal aplicable que era clara y obligaba a valorar a precio de mercado la operación vinculada y no cabía interponer una sociedad en relación a servicios

imposición de sanciones.¹⁵⁶³ Así lo ha establecido entre otras la reciente sentencia STS sala 3ª, nº 1802/2019, de 17 de diciembre de 2019, respecto a un conocido despacho de abogados, dejando en mano de la jurisdicción contenciosa y del Derecho Tributario el análisis de controversias sobre sociedades instrumentales y la facturación de servicios profesionales a través de las mismas.

También se ha posicionado así, recientemente, la propia Agencia Tributaria, quien en 2019 ha emitido una "*Nota sobre interposición de sociedades por personas físicas*". En la misma la propia Agencia deja claro que desde el ámbito administrativo se deberá de prestar atención a la carencia de medios materiales y humanos y a si la actividad de la sociedad es real, pudiendo corregirse la tributación mediante-añadimos- las correspondientes sanciones tributarias.

Y de acuerdo a todo lo anterior se ha inclinado también la propia jurisprudencia contencioso-administrativa, quien se ha ocupado de aclarar que la interposición de sociedades de forma indebida para esquivar la tributación en IRPF de

personalísimos que solo el socio podía prestar con el único fin de eludir los tipos impositivos del IRPF y deducir gastos en sede de la sociedad ajenos a la actividad y concurre cuando menos negligencia."

¹⁵⁶³ Desestimación recurso contencioso administrativo interpuesto por conocida presentadora de televisión, Vid. STSJ Madrid contencioso, 738/2019, de 22 de julio de 2019 *La Administración inició actuaciones de inspección de la recurrente y de la sociedad Mai Producciones, S.L., de la que la actora es socia y administradora única. Concluye que los servicios contratados por terceros con la sociedad, de carácter artístico (presentación de programas de televisión, eventos publicitarios, actos de promoción...), son prestados realmente por la Sra. Casilda sin ninguna aportación efectiva por parte de la sociedad. Por ello, tales ingresos deben computarse como rendimientos de la socia y tributar en su IRPF. Lleva a cabo una valoración de mercado de las operaciones vinculadas, regularizando el IS de la sociedad, el IRPF de la recurrente, e imponiendo las sanciones correspondientes.* El mundo de la tauromaquia tampoco ha estado exento de resoluciones jurisprudenciales que desde el ámbito contencioso han sancionado la facturación indebida mediante IS en lugar de IRPF. Hechos por tanto al margen del derecho penal, Vid. STJ Extremadura, 358/2019, de 21 de octubre de 2019: *La conclusión de todo ello es que la actividad de torero es única y que se ha procedido a una división artificial, simulando el torero y la sociedad su realización fragmentada con la evidente finalidad de reducir la base imponible del IRPF y no aplicar el tipo marginal máximo del IRPF. No existen dos actividades taurinas independientes, autónomas y separadas, una desarrollada por la persona física y otra por la persona jurídica sino una única actividad personalísima que desarrolla el matador demandante. No es objeto de discusión que la sociedad limitada pueda desarrollar una actividad autónoma y distinta de la persona física, pero ello será posible cuando realmente la actividad empresarial exista y se ejercite de forma independiente de la que realiza la persona física. En este caso, dicha independencia no se constata sino que al tratarse de trabajos personalísimos, idéntica actividad, similares gastos y no existir un criterio objetivo que permita dividir la actividad del matador de toros y de la sociedad es posible concluir que la sociedad no desarrolla actividad taurina alguna. La actividad taurina es ejercitada exclusivamente por el torero que es quien ordena por cuenta propia los medios de producción y recursos humanos necesarios para la prestación de servicios a los empresarios taurinos; siendo también el demandante el que decide imputar a la sociedad algunos de los rendimientos de las corridas más importantes con el objetivo de no declararlos en el IRPF.*

lugar a la aplicación del derecho administrativo sancionador¹⁵⁶⁴. Pero no del Derecho Penal.

En este sentido, y más recientemente, el objeto de los procedimientos contencioso administrativos relacionados con esta materia, no es tanto la forma escogida para llevar a cabo una actividad empresarial, -sociedad mercantil-, como la concreta valoración de los servicios relacionado con el concepto de las operaciones vinculadas.¹⁵⁶⁵

Así lo argumenta la reciente sentencia de la Audiencia Nacional, secc. 4ª, rec. 505/2017, de 5 de febrero de 2020, en que, en asunto contra conocido presentador de

¹⁵⁶⁴ En este sentido, desestimando recurso de casación, Vid. STS Contencioso, 2146/2016, de 4 de octubre de 2016: *"El problema que se suscitó fue la de determinar si Studios Ar., S.L., realizaba las prestaciones de servicios que facturaba a Atlas, S.L., o si en realidad tales servicios eran prestados por su socio Humberto; llegando a la conclusión, después de un examen exhaustivo de las circunstancias concurrentes, que realmente los servicios facturados por la expresada empresa son realizados directamente por Humberto, si bien facturaba los servicios mediante la interposición de una sociedad de que a su vez es socio, constituyéndose las facturas emitidas por Studios Ar. en meros instrumentos de cobro de una actividad no realizada por ella, sino por su socio mayoritario. Conducta que fue calificada de simulación, consiguiendo un tratamiento fiscal distinto del que correspondía a la operación realmente efectuada, con la repercusión del impuesto a la sociedad que resulta indebida y la deducción que también resulta impropcedente de cuotas soportadas."* En el mismo sentido, STSJ Madrid, contencioso, nº 143/2015, de 29 de enero de 2015, en la que se desestimaba recurso contencioso-administrativo: *"En virtud de las circunstancias anteriormente expuestas, ha resultado acreditada la existencia de simulación en la actividad empresarial desarrollada por STUDIOS SSAS y su utilización como sociedad interpuesta por Ramón, siendo éste quien realizó los servicios facturados por la sociedad. Por este motivo, corresponde imputar a Ramón los ingresos recibidos de la sociedad POPR, en la medida en que la actividad de consultoría ha sido efectivamente desempeñada por él mismo, y no por STUDIOS SSAS, que se utilizó como sociedad interpuesta para el cobro de unos servicios que en realidad fueron prestados por la persona física."*

¹⁵⁶⁵ Entre otras, la SAN Contencioso, de 19 de junio de 2019, rec. 502/2017, contra conocido presentador: *"En efecto, la liquidación originariamente impugnada no pone en cuestión la legitimidad de la forma articulada por el demandante para el ejercicio de su actividad, sino únicamente el valor de la contraprestación percibida de la entidad por su actividad laboral para la misma en atención, precisamente, a que la contratación de la entidad con terceros exige su intervención como presentador de programas, en los anuncios publicitarios, etc. Pero es que además, la corrección valorativa de la operación vinculada ha hecho posible que en su valoración se tengan en cuenta determinados gastos necesarios para la producción de los ingresos que son deducibles en el impuesto sobre sociedades y que no lo serían para el cálculo del rendimiento neto de los ingresos derivados del trabajo personal, que es como habían sido declarados por el demandante en ejercicio correspondiente"*. Igualmente, la SAN Contencioso, de 22 de mayo de 2019 desestimando recurso de conocida presentadora de televisión y radio: *"TOS, S.L. ha facturado a sus clientes las citadas cantidades por los servicios de la señora Carolina como presentadora o colaboradora en programas de televisión y otros de carácter publicitario. Se trata de servicios que, en todos los casos, requerían la intervención de Carolina, ya fuese en programas de televisión, publicidad u otro tipo de eventos, siendo dicha intervención el contenido esencial de las prestaciones de servicios...Dado el desequilibrio tan pronunciado entre lo que TOS, S.L. cobra a terceros por los servicios de la señora Carolina, y lo que cobra la señora Carolina como empleada de TOS, S.L., se concluyó que la operación vinculada no estaba valorada correctamente, y en consecuencia, se procedió a aplicar el valor normal de mercado a los servicios profesionales prestados por el socio a la sociedad, aplicando el método del precio de mercado del bien o servicio previsto en el 16.3 a) del TRLIS. Se consideró, así, que el valor de los servicios que la socia presta a la sociedad equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, deduciendo de este importe los pagos que la sociedad realiza correspondientes a gastos relacionados con la prestación de esos servicios."*

televisión, se desestima el recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central en el siguiente sentido:

"Pero en este supuesto no puede considerarse que el Sr. Emilio haya actuado con la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, si tenemos en cuenta que fue él quien constituyó la sociedad PRR, S.L sin dotarla de medios personales y materiales suficientes para el desarrollo de la actividad, la cual ha consistido únicamente en facturar los servicios artísticos de carácter personalísimos prestados por él a terceros y contratados "intuitu personae". Es evidente, pues, que conocía esa carencia de medios materiales y personales y que, por tanto, debía valorar la retribución percibida de la sociedad a valor de mercado".

6.4. Razonamiento de exclusión penal: ni simulación penal ni ocultación

La explicación jurídica a esta cuestión viene precedida como siempre de los caracteres que definen la figura del delito fiscal.

Así, en los casos en los que la jurisprudencia ha analizado esta práctica, se ha determinado que penalmente ni existe simulación,¹⁵⁶⁶ ni ocultación, ni tampoco, ánimo de defraudar o engaño,¹⁵⁶⁷ por lo que se deben de remitir dichos asuntos a la jurisdicción contencioso-administrativa.

En este sentido, para negar que exista simulación en estos casos se ha entendido en las resoluciones de los Tribunales penales que *no se produce ninguna apariencia jurídica que sirva para encubrir la realidad o para poner de relieve la existencia de una realidad distinta*¹⁵⁶⁸. De hecho las sociedades integran los pagos por los servicios prestados en sus bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no se puede considerar que su personalidad sea una mera apariencia. Por todo ello

¹⁵⁶⁶ Auto de la AP Madrid 505/2011, de 12 de julio de 2011: *"De todo lo expuesto, no puede llegarse a la convicción ni siquiera de forma indiciaria, de que la simulación exista, pues el hecho realizado es la obtención de renta por las sociedades que ha facturado al Despacho, y por ello, en cumplimiento estricto de sus obligaciones tributarias, han presentado las correspondientes declaraciones del Impuesto de Sociedades, ingresando los pagos en su contabilidad y asumiendo, como propios, a efectos fiscales, éstos al integrarlos en sus bases imponibles del Impuesto sobre sociedades, hecho este reconocido por las propias acusaciones, por lo que no puede considerarse que se trate de una relación simulada"*.

¹⁵⁶⁷ SAP MADRID nº 102/2010, de 29 de enero de 2010 desestimando recurso de apelación contra sentencia absolutoria por delito contra la Hacienda Pública en base a inexistencia de ánimo de defraudar en conducta consistente en facturar servicios profesionales a través de IS e IVA en lugar de IRPF.

¹⁵⁶⁸ Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 27 Madrid, nº139/2015, de 31 de marzo de 2015.

no puede apreciarse penalmente ni la simulación negocial,¹⁵⁶⁹ ni simulación subjetiva, ni de personas jurídicas.¹⁵⁷⁰

De otro lado, no puede haber ocultación- al menos desde el punto de vista del delito fiscal¹⁵⁷¹-, por la sencilla razón de que la Administración Tributaria tiene conocimiento pormenorizado del hecho imponible a través no sólo de la contabilidad, sino de las declaraciones trimestrales y anuales del IVA, Impuesto de Sociedades,¹⁵⁷² y otras comunicaciones efectuadas a la Administración,¹⁵⁷³ pues como se ha dicho anteriormente, los sujetos obligados actúan abiertamente y con plena transparencia

¹⁵⁶⁹ Decimos penalmente, ya que la figura de la simulación tributaria (art. 16 LGT) es una de las controversias en procedimientos relacionados con la facturación por medio de sociedades de forma habitual en la jurisdicción contenciosa. Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 27 Madrid, nº139/2015, de 31 de marzo de 2015: "*La simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito negocial, ya que en los negocios jurídicos entre los socios del despacho y las sociedades que prestaron servicios jurídicos para ERER Abogados, S.L, las sociedades PORR, S.L., Foro AREW, S.L. y WEE, S.L, no hay ocultación al ser las relaciones jurídicas transparentes y objeto de declaraciones tributarias, constando en las bases de datos de la AEAT todos los detalles ya que las prestaciones de servicios se declararon a efectos del IVA., reflejando las retribuciones percibidas en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades e incluso en el IRPF de los socios*". Igual en Auto del Juzgado de Instrucción nº 6 Madrid, de 11 de mayo de 2010, rec. 14/2009, nº autos 14/2009: "*El estudio minucioso de lo actuado y su resultado, ha permitido constatar como la Inspección Tributaria ha pretendido estructurar su denuncia en el terreno de la "Simulación Negocial, valiéndose de la potestad calificadora de la Administración, utilizando unos criterios interpretativos peculiares, y así poder conducir sus criterios al campo del Derecho Penal.*"

¹⁵⁷⁰ Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 27 Madrid, nº139/2015, de 31 de marzo de 2015: "*En suma, ni existen indicios de simulación negocial, ni de simulación por interposición subjetiva, ni simulación de las personas jurídicas. Tampoco aparece, a la luz de lo actuado, el más mínimo indicio de existencia de ocultación o defraudación, ya que siempre la Administración Tributaria tuvo un íntegro y pormenorizado conocimiento del Hecho Imponible*".

¹⁵⁷¹ Lo que no quiere decir que no exista ocultación desde el punto de vista tributario para calificar una conducta como simulación tributaria (art.16 LGT). Vid. STS (Contencioso) 1802/2016, de 17 de diciembre de 2019: "*En el que nos ocupa se apreció correctamente ocultación y de ahí las consecuencias tributarias que, en el caso que examinamos, sólo son de nueva liquidación tributaria de regularización*". En el que nos ocupa y limitándose el acto recurrido exclusivamente a la Sociedad recurrente Ramón y Cajal Abogados, S.L quien al admitir las facturas de las Sociedades profesionales constituidas por sus socios, sin tener relación alguna con aquellas, dejó de practicar la retención en el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido hacer de haber pagado las facturas a los socios, la regularización que se le efectúa, sin perjuicio de que en su caso, como se dispone en la resolución administrativa y en la sentencia recurrida, se evite en las futuras liquidaciones el enriquecimiento injusto, es ajustada a derecho , y procede en consecuencia confirmar la sentencia recurrida y no dar lugar a la casación de la misma".

¹⁵⁷² Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 27 Madrid, nº139/2015, de 31 de marzo de 2015.

¹⁵⁷³ Auto Juzgado Instrucción, nº 6 Madrid, de 11 de mayo de 2010, rec. 14/2009, nº autos 14/2009: "*...las sociedades RER y FAE venían girando sus facturas al "Despacho AREA S.L." desde el año 2001, y se contabilizaban de modo correcto, y se incluían en las declaraciones de operaciones del Modelo 347, y se incluían en las declaraciones trimestrales y anuales del I.V.A. y en el Impuesto de Sociedades, con pleno conocimiento de la Administración Tributaria. Así, resulta insostenible pretender la existencia de Elusión Fiscal, cuando la propia Administración Tributaria admite que han sido contabilizadas, declaradas y liquidadas la totalidad de las relaciones económicas entre el "Despacho AREA S.L." y las sociedades RER, FAE, y las de éstas con sus socios. Por ello, pretender la existencia de ocultación de datos o circunstancias, afectantes a los respectivos Hechos imposables, resulta infundado por carencia de rigor*".

ante la Administración Tributaria. Esta puede mediante mera comprobación determinar la correcta tributación de los hechos.

Creemos en este sentido por tanto, que a pesar que desde el Derecho Tributario pueda catalogarse estas conductas de simulación tributaria (art.16 LGT) y poseer un carácter de ocultación con efectos en ese orden jurídico, las mismas no reúnen los requisitos penales que el delito fiscal requiere. No es por tanto una ocultación penalmente idónea,¹⁵⁷⁴ tal y como la doctrina penalista entiende.

Por último queremos distinguir de los supuestos analizados en este apartado, es decir, la facturación por medio de sociedades profesionales -cuya consecuencia jurídica es una sanción tributaria en la mayoría de casos-, de aquellos otros en los que se realizan negocios jurídicos simulados y donde el Derecho Penal actúa con mayor frecuencia. Hablamos en este último caso de negocios jurídicos en los que sí se produce ocultación idónea, y cuya consecuencia suele ser -a tenor de la jurisprudencia mayoritaria-, la condena por delito fiscal.

6.5. El criterio de sociedades vacías o instrumentales y su relevancia en la jurisdicción contencioso-administrativa

Anteriormente aludíamos a que de acuerdo con la jurisprudencia penal mayoritaria, facturar servicios profesionales a través de una sociedad que carece de medios materiales o personales no modificaba el carácter atípico de estas conductas como delito fiscal. Motivos relacionados con la ausencia de ocultación, hacían que dicha conducta debiera situarse a extramuros del Derecho Penal.

Sin embargo aquella falta de medios sí es una circunstancia a tener en cuenta en los procedimientos judiciales de naturaleza contencioso-administrativa como hemos referido más arriba¹⁵⁷⁵. Así lo circunscribía en 2019 la Agencia Tributaria mediante la

¹⁵⁷⁴ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, (dir.) *¿Libertad económica o fraudes punibles?*, 2003, pp.123-124. AYALA GÓMEZ, I., en BAJO FERNÁNDEZ (dir), *Política Fiscal y delitos*, 2007, p.265, quien entiende que debe ser un juicio de adecuación ex ante. CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.84.

¹⁵⁷⁵ Relacionado con la valoración de las operaciones vinculadas, *Vid.* art. 18 LIS.

"Nota sobre interposición de sociedades por personas físicas." En dicho documento la Agencia advertía de posibles regularizaciones dirigidas a aquellos casos de sociedades profesionales con carencia de medios personales y materiales. A su vez añadía que, en aquellos otros casos donde sí se apreciaran aquellos medios, se podrían producir comprobaciones sobre la correcta valoración de los servicios llevados a cabo por la sociedad¹⁵⁷⁶.

Es cierto que en lo referente al uso de sociedades, muchos profesionales del mundo del periodismo, de la literatura, de la televisión, o del mundo artístico, han visto cómo la jurisdicción contenciosa otorgaba la razón a la postura de la Administración. En ese sentido, no son muy habituales las victorias de esos sujetos contra Hacienda en cuanto a la facturación a través de sociedades se refiere, sino todo lo contrario.

Por ello queremos traer la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, nº 83/2017, de 9 de febrero de 2017, sobre una de las presentadoras de televisión más conocidas de nuestro país. Esta resolución constituye uno de los referentes sobre el uso de sociedades, por cuanto supone, respecto de aquellos profesionales uno de los escasos pronunciamientos que considera el uso de la sociedad en cuestión como una práctica ajustada a Derecho. Incluso como decimos, desde el punto de vista contencioso-administrativo.

En ella se estima por la sala, el recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC, y se cita, expresamente la existencia de medios materiales y humanos en la sociedad mercantil utilizada. Así se argumenta lo siguiente:

"Pues bien, la Sala no comparte estas conclusiones, pues de los documentos obrantes en el expediente administrativo y de la prueba practicada en autos, se desprende que si bien los servicios prestados por PRODUCCIONES tiene como objeto principal la actividad artística y personalísima de la Sra. Angustia Eugenia, no puede afirmarse que la sociedad careciera de medios personales y materiales para la realización de su actividad profesional, teniendo en cuenta que en dicho ejercicio la sociedad intervino no sólo en la actividad de presentación del programa por parte de la Sra., Angustia Eugenia sino también la dirección del programa, que requería la participación de otros medios técnicos, materiales y humanos adicionales. Si bien de la lectura de los contratos con ANTENA TV y PRODUCCIONES JJ, y de las facturas emitidas, se desprende que ANTENA TV retribuye directamente a PRODUCCIONES por la presentación del programa que realiza

¹⁵⁷⁶ Aludiendo en ese sentido al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

exclusivamente Angustia Eugenia, y PRODUCCIONES JJ por los servicios de asesoramiento en la producción y dirección del programa, en virtud de los contratos que ésta había suscrito a su vez con ANTENA TV y con PRODUCCIONES ".

Así, y en cuanto a los medios materiales, consta en autos que en el ejercicio 2006 la entidad tenía contratadas a las siguientes personas, según se desprende de los contratos de trabajo, resoluciones de altas y bajas, así como de los modelos 190 e informes de vida laboral: ...como guionista, ...redactora, ayudante de logística..., ayudante redactor..., redactor..., limpiadora..., conductor... Por otro lado, la propia entidad de los gastos relativos a la actividad, que se consideran por la Inspección como necesarios para el desarrollo de la misma..., que comprende los gastos del personal arriba indicado -entre otros-, amortización del inmovilizado, facturas de servicios técnicos y publicitarios, suministros de agua, gas, luz, teléfono...etc., ponen de manifiesto, la existencia de medios materiales y personales suficientes para el desarrollo de la actividad como complemento a la actuación de la Sra. Angustia Eugenia.

Todo lo expuesto, lleva a la Sala a la convicción de que PRODUCCIONES contaba con medios personales y materiales suficientes para que, en el ejercicio 2006 se aplicaría la presunción contenida en el artículo 45.2 LIRPF, debiendo entenderse, por tanto, que las retribuciones satisfechas a Angustia Eugenia por dicha sociedad se correspondían con el valor de mercado.

Así, en el ejercicio 2007 manifiesta que según consta en la vida laboral aportada en el expediente, y en los modelos 190, tenían contratadas a varias personas como guionista, ayudante de logística, ayudante de redactor, ayudante, ayudante de realización, peluquera, maquilladora y conductor. En cuanto a los medios materiales contaba con el domicilio de la actividad..."

7. EL FALSEAMIENTO DE LA RESIDENCIA FISCAL Y LA EXIGENCIA PROBATORIA EN LA JURISDICCIÓN PENAL

7.1 Introducción. La residencia fiscal como instrumento para defraudar en el ámbito de las personas físicas y jurídicas

Una de las técnicas más utilizadas para rebajar la presión fiscal consiste en establecer una ubicación geográfica que, por su localización, resulte más beneficiosa para una persona física o jurídica a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Si la cesión de derechos de imagen ha sido una práctica utilizada por muchos jugadores y profesionales del mundo del fútbol, los problemas tributarios relacionados con la alteración de la residencia fiscal han sido supuestos relacionados con el sector del motociclismo, y en menor medida de artistas o empresarios.

El establecer una concreta residencia fiscal surte efectos tributarios en el ámbito de personas físicas o jurídicas, y puede conllevar que sea una opción lícita si se

realiza conforme a la normativa tributaria, o, por el contrario, suponer una actuación punible si reúne el caracteres de ocultación del delito fiscal.

Por ello este tipo de conductas transcurren por la delgada línea que separa la economía de opción lícita y la simulación punible.

Ejemplo de lo anterior podría ser establecer una residencia fiscal en un determinado territorio más beneficioso (determinadas Comunidades Autónomas, países con menor tributación, etc.). En el ámbito de personas físicas esta práctica es frecuente, principalmente entre deportistas de alto nivel, -entre los que se encuentran pilotos de motociclismo-, artistas, o grandes patrimonios, quienes por sus elevados ingresos deciden reducir la presión fiscal en el IRPF¹⁵⁷⁷ o IP.¹⁵⁷⁸

Pero también se produce esta modalidad en el ámbito de personas jurídicas, decidiendo, por ejemplo de forma fraudulenta, establecer un domicilio fiscal más favorable al objeto del IS. Tal es el caso de empresas cuya actividad se desarrolla en un ámbito de aplicación el IVA pero sin embargo, desean eludir una mayor tributación domiciliando la actividad en zonas con menor fiscalidad, o en ocasiones, incluso exenta¹⁵⁷⁹.

¹⁵⁷⁷ Los criterios para determinar su residencia habitual en territorio español son permanecer más de 183 días, durante el año natural, en territorio español o que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta (art. 9 LIRPF). Para determinar residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma, *Vid.* art. 72 LIRPF.

¹⁵⁷⁸ *Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.* Artículo 5. Sujeto pasivo. "Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto: a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español. b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley. Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

¹⁵⁷⁹ SAP Las Palmas 458/2018, de 13 de diciembre de 2018: "...conocedor del especial Régimen Económico Fiscal de este archipiélago, el cual, de forma inequívoca y a sabiendas de su ilicitud y del perjuicio que se irrogaba a la Hacienda estatal aceptó, asumiendo éste además la llevanza de su contabilidad y fiscalidad, una actividad empresarial inexistente en esta Comunidad Autónoma por cuanto toda ella, servicio de intermediación de telefonía, tuvo exclusivamente lugar en Valencia, territorio que sí está sujeto a I.V.A., permitiéndole así no ser obligado tributario por este concepto y sí por concepto de I.G.I.C., para que, al estar esta actividad de telecomunicación exenta de tributar conforme al Régimen Económico Fiscal de Canarias, no ingresar las correspondientes cuotas por el anterior impuesto sobre el valor añadido peninsular... Y el que nos ocupa no es el único caso acaecido en el que para ofrecer precios más competitivos y poder tener mayor mercado, algunas empresas intermediadoras,

Por todos estos motivos, la Administración tributaria trata de comprobar cualquier posible falseamiento de domicilio fiscal, principalmente en los sectores a los que nos hemos referido anteriormente.

El núcleo central de discusión en lo que se refiere al objeto de este trabajo será determinar, si el establecer una residencia fiscal distinta de la real y efectiva tendrá trascendencia penal, es decir, si puede ser considerado "defraudación" a efectos del delito fiscal o, por el contrario, es un debate de consecuencias exclusivamente tributarias.

En este ámbito se produce una amplia casuística que trataremos de deslindar.

7.2. Domicilio fiscal y domicilio real de acuerdo a la normativa tributaria

En primer lugar podemos encontrar casos en los que se establece de forma real y efectiva,- insistimos *real y efectiva*- una concreta residencia fiscal. Esto puede suceder, por ejemplo, cuando libre y voluntariamente un individuo decide residir en determinadas Comunidades Autónomas donde se produce una menor carga fiscal respecto de la actividad ejercida¹⁵⁸⁰. O, en el ámbito internacional esta práctica puede

optaron por constituirse y fijar, de forma artificiosa, su domicilio social y fiscal en Canarias, (territorio sujeto y exento de IGIC), cuando su actividad y sus instalaciones se encontraban en territorio peninsular, (zona de Levante), siendo allí donde operaban y prestaban sus servicios (territorio sujeto y no exento de IVA). Esta fórmula generaba un aprovechamiento indebido con una finalidad claramente defraudatoria, pues así eluden, bajo una apariencia no real fruto de su ubicación ficticia, la obligación de liquidar sus operaciones comerciales conforme al tipo de IVA aplicable, (16%). La sociedad en cuestión se domicilió en Canarias para estar sujeta y exenta del IGIC, cuando sus instalaciones se encuentran y sus operaciones y actividad empresarial se ejecuta íntegramente en territorio sujeto y no exento de IVA, lo que obviamente ha provocado que tal actuar engañoso y fraudulento se haya proyectado en operaciones llevadas cabo con sus proveedores y que tampoco han soportado la carga del IVA que debió aplicarse". Igual en SAP Madrid 44/2019, de 25 de enero de 2019 en condena por delitos contra la Hacienda Pública: " Ha resultado probado que el acusado, conociendo que tenía la obligación del pago del IVA por su calidad de empresario como prestador de servicios de telefonía en territorio sometido a dicho tributo, con el objeto de eludir el mismo, simula que revendía o realizaba funciones de intermediación en la prestación de dichos servicios desde sociedades que había establecido artificialmente en las Islas Canarias, cuando la realidad es que llevaba a cabo dicha labor desde una sociedad establecida en Madrid..."

¹⁵⁸⁰ Supuestos mencionados como economía de opción por CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, pp.34 y ss.: "Así, por ejemplo, podría calificarse de "economía de opción" el cambio efectivo de residencia de una empresa (deslocalización fiscal) a los territorios del País Vasco o Navarra para disfrutar de unos mayores incentivos o ayudas fiscales, o de Comunidades Autónomas que no tengan tributos propios que graven actividades "no respetuosas" con el medio ambiente...". Cfr. RODRIGUEZ RAMOS-LADARIA, "Residencia fiscal", *Diario La Ley*, 2009, p.4: "Según lo expuesto, un cambio de residencia, en tanto sea real, debe ser admitido por la Administración tributaria aun cuando se haya realizado con el único fin de reducir la

consistir en residir en un país con menor presión fiscal cumpliendo los requisitos que la legislación del mismo imponga.

En estos casos el sujeto pasivo del tributo, dentro de la propia normativa tributaria, decide residir y establecer de forma real dónde desea llevar a cabo una actividad empresarial o laboral. Tal decisión entra dentro de la libertad de empresa, y como opción lícita quedaría al margen del Derecho Penal¹⁵⁸¹.

7.3. Residencia fiscal ficticia mediante el uso de estructuras societarias en paraísos fiscales o territorios de nula o escasa tributación¹⁵⁸². La opacidad fiscal de la deslocalización fraudulenta

En segundo lugar encontramos conductas calificadas como simulación¹⁵⁸³. Hablamos de casos en los que por ejemplo, se utilizan fraudulentamente estructuras societarias domiciliadas en países de nula o escasa tributación mediante las cuales, llevar a cabo una actividad económica que realmente debería de tributar en nuestro país.

En estos casos, además, los territorios escogidos suelen gozar del denominado secreto bancario, el cual protege los datos de sus clientes respecto a terceros, y garantiza de esta forma una opacidad mediante la que se oculta la información tributaria a la Hacienda Pública española. Por ello, utilizar sociedades offshore

tributación, por lo que lo único que podrá comprobar la Administración es si dicho cambio de residencia es real o no".

¹⁵⁸¹ Cfr. RODRIGUEZ RAMOS-LADARIA, "Residencia fiscal", *Diario La Ley*, 2009, p.4: "...un cambio de residencia, en tanto sea real, debe ser admitido por la Administración tributaria aun cuando se haya realizado con el único fin de reducir la tributación, por lo que lo único que podrá comprobar la Administración es si dicho cambio de residencia es real o no...".

¹⁵⁸² No confundir las condenas llevadas a cabo por crear o aprovechar entramados societarios en paraísos fiscales para ocultar residencia fiscal con aquellos otros en los que se simulan negocios jurídicos en sociedades radicadas en paraísos fiscales. Si bien ambos supuestos suelen finalizar en condenas por delito fiscal, aquí nos vamos a referir únicamente a supuestos relacionados exclusivamente con la residencia fiscal.

¹⁵⁸³ Para CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2016, p.241, "En ocasiones, aunque se persiga con la interposición un ahorro fiscal, deberá de distinguirse todavía convenientemente, en el plano objetivo (al margen de los fines) entre simulación y la economía de opción, eterno problema. Lo que requerirá analizar cada caso particular."

domiciliadas en paraísos fiscales son conductas consideradas por la jurisprudencia de forma unánime como constitutivas de delito fiscal.

Y es que esta modalidad no es simplemente una deslocalización intencionada del domicilio fiscal,¹⁵⁸⁴ sino que supone una ocultación evidente de datos fiscales que tiene como consecuencia impedir a la Administración conocer y cuantificar la deuda tributaria.

En esta casuística encontramos varias resoluciones condenatorias mediante conformidad de los acusados. Ejemplo de ello es la SAN 33/2016, de 12 de septiembre de 2016, mediante acuerdo de conformidad, en la que existe no sólo un falseamiento de residencia fiscal sino una ocultación mediante estructuras societarias en paraísos fiscales. Así dice la sentencia que:

Para "ocultar sus rentas y patrimonio a la Hacienda Pública española, simulando residir fuera de España, en concreto en Portugal y Reino Unido, con la finalidad de poder ser considerado como no residente y, de esta manera, eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en España...ocultando ser el propietario real de importantes paquetes accionariales de entidades radicadas y cuyo núcleo principal de actividad se desarrolla en España y de las rentas, dividendos, retribuciones, ganancias e intereses generados con los mismos, para lo cual ha contado con la participación de los otros acusados y ha utilizado un entramado societario de estructuras fiduciarias tipo trust radicadas en terceros países que, en su mayoría, eran calificados en el momento de los hechos como paraísos fiscales como es el caso de Panamá, Chipre y Antillas Neerlandesas... En definitiva, ocultando que su residencia radicaba en España y que también es en nuestro país donde radicaba el núcleo de sus principales intereses económicos y desde donde se dirige la gestión de sus cuantiosas inversiones inmobiliarias estadounidenses, Torcuato eludió el cumplimiento de sus obligaciones tributarias."

¹⁵⁸⁴ Así también en Sentencia en conformidad del en Jdo. Penal nº 5 de Palma Mallorca, 161/2014, de fecha 9 de abril de de 2014, sobre conocida cantante, por tres delitos contra la Hacienda Pública. Para la defraudación se utilizó un entramado societario extranjero -territorios considerados paraíso fiscal-, y nacional para el pago de tributos simulando residencia fiscal. O mismo criterio aplicado en SAP Valencia nº576/2012, de 2 de noviembre de 2012, en condena a agente de futbolistas que creó un entramado societario en paraísos fiscales para eludir tributación en base a falsa declaración de residencia.

7.4. Divergencias entre sujeto y Administración tributaria sobre la residencia real. La importancia de comunicar a la Administración tributaria española datos fiscalmente relevantes

Una variante del anterior ejemplo consiste en aquellos casos de divergencias en cuanto a criterios de residencia fiscal entre Hacienda y un obligado. En estos casos, la Administración entiende que debieran tributar en España conceptos que han sido declarados en otro país. Así, cuando no se ha utilizado sociedades opacas en paraísos fiscales entendemos que no tiene una solución tan clara y evidente como lo anterior¹⁵⁸⁵.

Nos referimos a supuestos en los que se trata de conocer dónde ha residido el sujeto en un ejercicio fiscal, lo que exige una investigación por parte de la Administración.

Por ello, las meras divergencias de criterios sobre residencia fiscal de un obligado tributario en los casos en los que este haya comunicado datos relevantes a la Administración tributaria, pueden dar lugar a procedimientos contencioso administrativos que determinen el criterio de residencia aplicable al caso concreto, pero no a delito fiscal.

Una de las razones por la que consideramos que estas divergencias de criterios en los que no hay uso de otros medios de evasión fiscal¹⁵⁸⁶, pueden dirimirse preferiblemente en la jurisdicción contenciosa en lugar de la penal¹⁵⁸⁷, es el hecho de que muchas de las condenas penales sobre residencia fiscal han sido en conformidad por parte de los acusados. Ejemplo de ello son los acuerdos de conformidad ratificados en Jdo. Penal nº 13 Barcelona el 15 de diciembre de 2015¹⁵⁸⁸ sobre conocida soprano,

¹⁵⁸⁵ A favor de considerarlo delito fiscal parece mostrarse FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.65: "Si el sujeto simula haber trasladado su domicilio fiscal al extranjero para evadir impuestos, lo que se demuestra falso, se encontrará en este espacio de responsabilidad. Es un supuesto de fraude que aparentemente se encuentra amparado por el ordenamiento jurídico y sin embargo encubre un abuso de derecho."

¹⁵⁸⁶ Hablamos sobre todo del uso de sociedades offshore o similares.

¹⁵⁸⁷ Así, STS Sala de lo Contencioso-administrativo, secc. 2ª, de 11 de noviembre de 2009, desestimando recurso de casación de conocida tenista española.

¹⁵⁸⁸ SJdo. Penal nº13 Barcelona, de 15 de diciembre de 2015.

o la SAP Madrid nº 259/2000, de 4 de junio de 2000, en condena en conformidad contra futbolista profesional¹⁵⁸⁹.

Sin embargo en aquellos otros procedimientos relacionados únicamente con controversias de residencia fiscal en los que no ha existido conformidad por parte de los acusados, es habitual observar sentencias penales absolutorias.

Ejemplo de ello es la Sentencia del J. de lo Penal, nº 22 de Madrid, nº617/2019, de 11 de diciembre de 2019, confirmada en apelación por la SAP Madrid, en procedimiento contra heredero millonario, quien fue absuelto de delito contra la Hacienda Pública en base a inexistencia de prueba de cargo suficiente desde el punto de vista penal sobre residencia en Andorra. Igualmente la STS 892/2016, de 25 de noviembre de 2016, en absolución contra conocido empresario relacionado con la prensa rosa, en base al principio *indubio pro reo* e inexistencia de prueba de cargo suficiente sobre residencia fiscal. O la propia SAP Barcelona, rec. 36/2019, de 21 de mayo de 2019, absolviendo a piloto de motociclismo en procedimiento por delito fiscal relacionado con residencia fiscal en Suiza. Supuestos todos en los que no se recurre a paraísos fiscales ni territorios similares, pues en caso contrario cabe calificación como delito fiscal en base al concepto de simulación.

7.5. Establecer de forma ficticia el domicilio fiscal de personas jurídicas en zonas de menor tributación

Y finalmente añadimos un supuesto, similar al anterior, pero en el ámbito de sociedades. En estos casos el sujeto ficticiamente decide domiciliar una sociedad en territorios con menor presión fiscal, declarando tributos que no le corresponden y dejando de abonar el que estaría obligado. Es una casuística que encontramos en nuestro país sobre todo relativa al I.G.I.C. en las Islas Canarias o a territorios con régimen foral. Pese a que en dicha conducta se puede apreciar el carácter doloso de la

¹⁵⁸⁹ Acuerdo ratificado en sentencia SAP Madrid nº 259/2000, de 4 de junio de 2000, el cual se acepta un delito fiscal al entender la Agencia Tributaria que éste había residido en España más de 183 días, sin que constara uso de sociedades en paraísos fiscales.

conducta, no se observa el elemento de ocultación necesario en el delito fiscal, por cuanto en principio, el sujeto declara tanto su actividad como los tributos a los que está obligado, pese a que estos no son los que realmente le correspondería conforme a la normativa tributaria. La Administración puede comprobar los datos aportados por el contribuyente y realizar una función de corrección de la norma aplicable al mismo, interponiendo las sanciones administrativas que correspondan.

No obstante, en estos supuestos concretos, relativos muchos de ellos a telecomunicaciones, y en los que existen varias sociedades con distintas funciones (proveedores, intermediarios, revendedores...), son habituales la remisión a la jurisdicción penal, finalizado en su mayoría, con la calificación de simulación y con la condena por de delito fiscal.

Ejemplo de ello es, entre otras, la SAP Madrid 44/2019, de 25 de enero de 2019:

"...ha resultado probado que el acusado, conociendo que tenía la obligación del pago del IVA por su calidad de empresario como prestador de servicios de telefonía en territorio sometido a dicho tributo, con el objeto de eludir el mismo, simula que revendía o realizaba funciones de intermediación en la prestación de dichos servicios desde sociedades que había establecido artificialmente en las Islas Canarias, cuando la realidad es que llevaba a cabo dicha labor desde una sociedad establecida en Madrid, siendo el acusado el administrador único de todas las sociedades y el que adoptaba todas las decisiones al respecto, así como el único que tenía autorización para disponer de sus cuentas...Dado que en las Islas Canarias no se aplica el IVA sino el IGIC, hallándose en esta materia exento de tributación, el acusado aplicando la inversión del sujeto pasivo mediante simulación de que la actividad se prestaba por sociedades con establecimiento en territorio de no IVA, en este caso en las mencionadas Islas Canarias, produce un importante quebranto económico a la Hacienda Pública".

7.6. Distinta exigencia probatoria en la jurisdicción administrativa y en la jurisdicción penal

Las controversias que pueden surgir entre la Administración y un determinado contribuyente sobre cómo determinar la verdadera residencia fiscal de este, tienen como principal dificultad la prueba de tal circunstancia¹⁵⁹⁰.

¹⁵⁹⁰ Ejemplo de ello es la SAP Barcelona rec. 36/2019, de 21 de mayo de 2019 sobre absolución por delito fiscal en relación a inexistencia de prueba de que el domicilio fiscal establecido en Suiza tenga carácter de fraudulento a

Ante el supuesto típico de falsear la residencia fiscal por parte de un obligado para rebajar la presión fiscal, obtenemos una disparidad de consecuencias dependiendo del orden en el que se analicen los hechos.

Desde el ámbito puramente administrativo, la Administración suele finalizar el procedimiento con sanción a los contribuyentes.¹⁵⁹¹

Sin embargo al acudir a la vía judicial encontramos incongruencias probatorias dependiendo de si ha sido remitido al orden penal o al contencioso administrativo. Así una revisión de la jurisprudencia nos lleva a supuestos en los que incluso, se ha calificado de forma distinta la misma conducta, dependiendo del orden jurisdiccional desde el que se ha analizado¹⁵⁹².

conocido piloto de motociclismo: "Tras ello la sentencia literalmente dice que nos encontramos ante una cuestión de prueba a saber si el acusado tenía o no su residencia fiscal en España. A partir de ahí la sentencia de forma pormenorizada analiza toda la documentación que le consta aportada. Parte de un documento expedido por el Ayuntamiento de la localidad de Chatel DIRECCION000 , en donde se participaba que el acusado era residente desde junio de 2000 a 2006. Este documento ya era conocido por la Agencia Tributaria, además añade que se utilizó para el acta de conformidad que en dicho periodo se hizo con la agencia tributario por otro expediente. Dicho documento es analizado de forma pormenorizada en la sentencia, per añade además que existe una realidad formal y una realidad fáctica que conduce a determinar que el acusado residía en Suiza, así analiza igualmente el certificado del cónsul español en Ginebra en donde se participa que el acusado aparece inscrito en el registro de matrícula consular como residente con nº NUM002 desde el día 18/03/2003 causando baja en fecha de 29/03/2007. Además de ello existen otros documento os que analiza la sentencia, reportajes de presan deportiva en los que se hace referencia a su estancia y residencia en Suiza, el pago de impresos en el cantón, seguro de circulación , recibos de alquiler en Suiza, pagos de servicios, seguro médico obligatorio, en Suiza, certificado de un organismo suizo de Justicia y seguridad que informa que la entrada del acusado en Suiza es el 26/06/2000 y su salida es 14/02/2007. Después del análisis de dicha documental y de la prueba personal la sentencia dice taxativamente " la consecuencia de esta afirmación no es otra que la determinación de la residencia fiscal en el ejercicio 2006 tanto de la renta como del patrimonio del hoy acusado es de Suiza y ninguna duda se puede postular, tal como preconiza el Ministerio Fiscal y con apoyo en una sentencia del Tribunal Supremo de os contencioso administrativo de fecha 15/02/2015".

¹⁵⁹¹ La fundamentación de esas sanciones vendrán por una ampliación extensiva del concepto de simulación y por inclinar la balanza probatoria a su favor. Vid. Res. TEAC 4574/2015 de 18 septiembre de 2018 sobre conocido deportista, posteriormente absuelto en sede penal por los mismos hechos a los sancionados por la Administración.

¹⁵⁹² Nos referimos al supuesto concreto de un conocido empresario el cual fue absuelto en vía penal y sancionado en vía administrativa con desestimación del recurso contencioso-administrativo, en relación a la misma residencia fiscal. Y es que en este sentido, para la jurisdicción penal en su STS 892/2016, de 25 de noviembre de 2016 no existían prueba suficiente para demostrar que el acusado disponía de una vivienda a su disposición de forma estable en España, establece que: "desde el momento en que la Audiencia considera de manera expresa que no ha quedado suficientemente acreditado cuál era el domicilio fiscal del acusado durante los ejercicios 2000 y 2001 pierde toda base fáctica el delito de defraudación tributaria que resultaría de la aplicación de la LIRPF: si no era residente en España (alternativa más beneficiosa y, por tanto, aunque no sea en materia estrictamente penal, hipótesis a la que nos conduce el principio in dubio que alcanza a todos los hechos que de forma directa e indirecta puedan tener repercusión penal, aunque no sean los estrictamente integrantes del tipo penal) no estaría obligado a tributar en razón de tal impuesto (art. 8 LIRPF), lo que echa por tierra la posible inaplicación indebida del art. 305 CP. Solo modificando el hecho probado se podría arribar a esa conclusión: acoplarlo en el art. 305". Sin embargo, para la jurisdicción administrativa, en STJ Madrid 1446/2014, de 20 de noviembre de 2014 determinó que aquel contribuyente tenía residencia habitual en España por lo que debió de tributar en España: *En España tiene además a su familia, madre y hermanos y a su novia, luego esposa en el ejercicio comprobado, residentes en España, de modo que también se cumple la presunción que se establece en el inciso final del citado artículo 9 de la Ley*

Así se refiere a esta circunstancia el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, en sentencia nº 1907/2017, de 5 de diciembre de 2017, contra conocido empresario:

"...no es ocioso poner de relieve que la circunstancia de que, finalmente, a través de dos procesos seguidos en jurisdicciones distintas, la penal y la contencioso-administrativa, se haya llegado a soluciones tan dispares como aquéllas que aquí hemos conocido, pone de relieve la necesidad de extremar las cautelas para que, tanto en la vía administrativa como en la judicial, se observe la debida diligencia para salvaguardar el principio de prejudicialidad penal, la prioridad de este orden jurisdiccional, la suspensión de los procedimientos o procesos abiertos al efecto a la espera de decisión judicial y el respeto y vinculación a los hechos declarados probados en dicho proceso (artículo 180 de la Ley General Tributaria en la redacción vigente racione temporis al caso debatido, en cuanto al deber que incumbe a la Administración y 4.1 de la Ley de esta Jurisdicción y 114.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por lo que respecta a los tribunales de este orden jurisdiccional). Sólo así podrá evitarse la indeseable situación, fuente de injusticia, de que las decisiones judiciales firmes determinen hechos contradictorios, antagónicos e incompatibles entre sí, como que una persona natural resida a un tiempo, a efectos fiscales, en España y en Portugal."

En este sentido, en la jurisdicción contencioso-administrativa resulta más probable que se incline la balanza a favor de la postura de la Administración¹⁵⁹³ mediante una menor exigencia en materia de prueba de la residencia fiscal en España.

Sin embargo, desde la jurisdicción penal resulta más complejo que dichos procedimientos lleguen al fin que interesa la propia Administración, siendo mayoritariamente los procedimientos concluidos en conformidad de los acusados los pocos que suelen finalizar en condena por delito fiscal.

Ejemplo de la exigencia probatoria en vía penal es la STS 892/2016, de 25 de noviembre de 2016:

40/1998 sin haberse desvirtuado. Hay que tener en cuenta que la norma exige que en España se encuentre en núcleo principal de sus actividades económicas, pero permite que sea de modo directo o indirecto, por ello, aun admitiendo que la asistencia a las juntas de los consejos de administración de las entidades residentes, la firma de contratos y las operaciones financieras se hiciera por representación o apoderamiento o por personas o sociedades interpuestas serían válidas a estos efectos. Además los únicos rendimientos que obtiene en Portugal proceden de otra fuente de renta, trabajo por cuenta ajena, que las que obtiene en España, que integran su patrimonio y que son de un importe muy superior a los rendimientos de trabajo percibidos en Portugal. Ha de entenderse pues, que el recurrente tiene la residencia habitual en territorio español de conformidad con el artículo 9 de la Ley 40/1998.

¹⁵⁹³ STS Sala de lo Contencioso-administrativo, secc. 2ª, de 11 de noviembre de 2009, rec. 8294/2003, desestimando recurso de casación de conocida tenista: *"Por ello, es claro el acierto de la sentencia de instancia privando de relevancia a los documentos que pretendían acreditar la residencia de la recurrente en Andorra, pues las propias afirmaciones de la recurrente permiten deducir no sólo que nunca residió efectivamente en Andorra, sino que tampoco tuvo intención de hacerlo en ningún momento".*

"...las acusaciones no han logrado convencer al Tribunal de que el acusado disponía de una vivienda a su disposición de forma estable en España".

Igualmente, se observa esa dificultad en la SAP Barcelona rec. 36/2019, de 21 de mayo de 2019, confirmando Sentencia Jdo. de lo Penal nº 19 de Barcelona, nº 369/2018, de 1 de octubre de 2018.

"...no quedando debidamente probado por parte de la única acusación penal (AEAT) que tuviese residencia en España...",

7.7. Los certificados de residencia emitidos por terceros países y la necesidad de comunicación de datos por el obligado

Mención especial en lo que a la prueba se refiere merecen aquellos casos en los que el contribuyente dispone de un certificado expedido por el país en el que se alega su residencia¹⁵⁹⁴. Así, en absolución en vía penal, decía la Audiencia Provincial de Madrid:

En síntesis, que el contribuyente disponga de un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de otro país implica que una de las Administraciones llamadas a la interpretación del Convenio ha considerado que, de acuerdo con el mismo, el contribuyente es residente en otro país distinto de España. De ahí que difícilmente pueda hablarse en estos supuestos de la comisión de un delito fiscal, a tenor del art. 305 CP.¹⁵⁹⁵

La Sentencia del J. de lo Penal, nº 22 de Madrid, nº617/2019, de 11 de diciembre de 2019 referida a personaje público, fundamenta la absolución penal en los siguientes elementos:

...en definitiva de la prueba practicada no se infiere de forma clara, al menos con la certeza que requiere el Derecho Penal, para poder determinar que el acusado residiera en España más de 183 días, como así se afirma por las acusaciones, la documental analizada y ya referenciada, entre ellas el pasaporte suizo del acusado, la certificación de residencia en el Principado de Andorra, el

¹⁵⁹⁴ Estudio exhaustivo de la cuestión realizado por RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L. (2008): "Residencia fiscal, infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública", *La Ley*, 41479/2008.

¹⁵⁹⁵ SAP Madrid, 77/2016, de 10 de febrero de 2016, absolviendo de delito contra la Hacienda Pública. También Sentencia Jdo. de lo Penal nº 19 de Barcelona, nº 369/2018, de 1 de octubre de 2018.

permiso de conducir de dicho Principado, como el contrato de arrendamiento de vivienda en el Principado de Andorra y, la testifical analizada crea dudas en este Juzgador no pudiéndose dar por acreditado que el acusado es residente en España en el año 2.007 por encontrarse más de los 183 días en territorio nacional, tiempo que haría que el acusado adquiriera la condición de residente y, por ende no queda acreditada la condición de contribuyente del acusado como así exige el art. 9 de la Ley de IRPF...

En el ámbito contencioso-administrativo encontramos la STS de la Sala III, de fecha 11 de noviembre de 2009, rec. casación 8294/2003, relata, en relación a certificados de residencia en Andorra:

Por ello, es claro el acierto de la sentencia de instancia privando de relevancia a los documentos que pretendían acreditar la residencia de la recurrente en Andorra, pues las propias afirmaciones de la recurrente permiten deducir no sólo que nunca residió efectivamente en Andorra, sino que tampoco tuvo intención de hacerlo en ningún momento.

Y es que si dicho país emite ese tipo de documento resulta más que probable que el contribuyente puede estar actuando mediante un error -sin entrar si es de tipo o de prohibición- lo que tendrá como efecto la supresión de consecuencias penales para aquel¹⁵⁹⁶. Y decimos consecuencias penales porque disponer de un certificado de residencia fiscal puede no ser suficiente para eludir una sanción en sede administrativa ante el escaso valor que de dichos certificados otorga en algunas ocasiones la Administración tributaria española¹⁵⁹⁷.

En todos los supuestos relativos a la residencia fiscal cobra de especial importancia que el sujeto comunique a la Administración tributaria española datos que

¹⁵⁹⁶ Cfr. RODRIGUEZ RAMOS-LADARIA, "Residencia fiscal", *Diario La Ley*, 2009, p.15: "...el motivo por el que no puede hablarse de delito fiscal es claro. Hasta ahora no hemos puesto de manifiesto una cuestión evidente, y es la de que los Convenios para evitar la doble imposición son acuerdos bilaterales firmados por los plenipotenciarios de los Estados contratantes y, en consecuencia, obligan a las partes en términos de igualdad, sin que el Derecho interno pueda afectar los más mínimo a la observancia de los tratados (artículo 27 de la Convención de Viena)".

¹⁵⁹⁷ Res. TEAC 4574/2015 de 18 septiembre de 2018: " La Inspección por su parte, en virtud del acuerdo de liquidación, consideró acreditado que dicho certificado se había obtenido en fraude de la norma española, es decir, considera que a través de la figura de la simulación (regulada en el art. 16 LGT) el obligado tributario llevó a cabo un conjunto de actos con la finalidad de aparentar que este residía en Suiza, cuando en realidad su residencia estaba en España. Es decir, el interesado con ánimo de buscar una menor tributación, realizó un conjunto de actos orientados a la ocultación de la Administración Tributaria de su estatus de residente. Más aún cuando en el país en donde supuestamente residía (Suiza), el certificado se expedía mediante cierto automatismo sin hacer una minuciosa comprobación de la residencia del solicitante. ". O la STS 892/2016, de 25 de noviembre de 2016: "El informe de la AEAT sobre los certificados de residencia en Portugal que cuestiona que se acomoden a la realidad".

pueden servir para que esta conozca datos fiscalmente relevantes en relación a su residencia. Y ello porque para constituir delito fiscal deberá de existir el componente de ocultación necesario, lo que se desvanece cuando el sujeto ha informado de su situación a la Administración tributaria.

8. LAS FACTURAS FALSAS COMO MODALIDAD CLÁSICA DE FRAUDE FISCAL

8.1. Delito fiscal y falsedad documental. Concurso medial

Una de las técnicas más habituales de comisión del delito fiscal es la defraudación mediante facturas falsas. A través de esta modalidad se consigue por el autor reducir la cantidad a pagar a la Hacienda Pública, tratando *de justificar la realidad de unas declaraciones tributarias inexactas*¹⁵⁹⁸.

Como indica FERRÉ OLIVÉ,¹⁵⁹⁹ las conductas relativas a la facturación pueden ser defraudatorias a efectos de este delito bien por no facturar, bien por repercutir la factura del impuesto, cobrarla, y no ingresar el dinero a la Administración Tributaria o, lo que resulta más habitual, por reducir la cuota incrementando

¹⁵⁹⁸ Ejemplo de facturas falsas y delito fiscal en SAP Madrid 389/2007, de 9 de octubre de 2007, en condena por delito fiscal en concurso medial con falsedad documental de documento mercantil : "*Además, como correspondientes a compras y gastos de 2.001 aportó facturas que no eran emitidas por empresarios o profesionales por lo que el importe de las mismas no podía incluirse en la declaración de IVA soportado y, finalmente incluyó unas facturas que aparecen como emitidas por REMO S.L. para el período 2.001 con una cuota de IVA por importe total de 4.270.265 ptas. y por ALI S.L. con una cuota de IVA por importe de 2.421.280 ptas. para el período 2.000 y de 1.304.240 ptas. para el año 2.001 que no se correspondían con servicios efectivamente prestados y que fueron confeccionadas para disminuir la obligación tributaria de PERE S.L., de lo que resulta que como consecuencia de todo ello la citada sociedad dejó de abonar a la Hacienda Pública, debiendo hacerlo, en las declaraciones de IVA la cantidad de 122.751,45 euros por el ejercicio del años 2.000, y 212.754,62 euros por el correspondiente al año 2.001.*"

¹⁵⁹⁹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública*, 2018, p.434.

falsamente el IVA soportado¹⁶⁰⁰. Así, mediante una justificación fraudulenta de un IVA soportado mayor, se consigue eludir parte la tributación debida.

En este sentido, la defraudación mediante facturas falsas conlleva una falsedad documental, siendo considerada normalmente su relación, como concurso ideal medial¹⁶⁰¹ (art. 77 CP). La justificación de ello, en esos casos, es que *es indudable que el delito de falsedad es imprescindible para la comisión del delito fiscal*¹⁶⁰².

Para ello, existen los llamados "factureros", es decir, sociedades emisoras de facturas falsas, que, con conocimiento del fin para el cual se lleva a cabo la falsedad y, por una comisión, facilitan dicha documentación justificativa a empresas que van a llevar a cabo una evasión fiscal.

8.2. Autores de la falsedad como cooperadores necesarios del delito fiscal

Como decíamos, en los procedimientos en los que se llevan a cabo estas falsedades, encontramos sociedades instrumentales denominadas "factureras". Estas suelen reunir ciertos caracteres de inactividad, carencia de patrimonio, falta de trabajadores y de instalaciones, pues su único objetivo es el justificar gastos de forma fraudulenta a otras sociedades¹⁶⁰³.

¹⁶⁰⁰ Supuesto analizado en la SAP Málaga 297/2015, de 8 de junio de 2015, en la que se produce la emisión de diversas facturas falsas que sirvieran para pudiera justificar más gastos en su declaración del Impuesto de Sociedades, lo que dio lugar una defraudación tributaria, que por su entidad, entra en los márgenes del delito fiscal. Sobre cooperación necesaria de "facturero" para justificar fraude carrusel, Vid. SAN 13/2018, de 4 de mayo de 2018: *Como se trataba de un carrusel de IVA -la aportación del cooperador necesario consistía esencialmente en emitir facturas para simular un tráfico mercantil en el que se generaba y repercutía el impuesto-, estaríamos ante un mismo hecho constitutivo de dos delitos, fórmula del concurso ideal propio.*

¹⁶⁰¹ Art. 77.1 CP: *Lo dispuesto en los dos artículos anteriores no es aplicable en el caso de que un solo hecho constituya dos o más delitos, o cuando uno de ellos sea medio necesario para cometer el otro.*

¹⁶⁰² SAP Madrid 389/2007, de 9 de octubre de 2007. SAP Málaga 297/2015, de 8 de junio de 2015.

¹⁶⁰³ Cfr. ROLDÁN CENTENO, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.321. *"Y es que la práctica generalidad de los casos, la entidad emisora suele ser una sociedad inactiva, sin personal y sin patrimonio, que difícilmente puede ofrecer a otras empresas servicios de ninguna clase, como no sea precisamente el que consiste en poner su datos en la factura falsa a cambio de la comisión".* SAP Asturias 426/2018, de 22 de noviembre de 2018 *"sociedades carentes de infraestructura empresarial, lo que permite deducir la inexistencia de las relaciones comerciales y de las transacciones que documentaban y consecuentemente del derecho a la deducción por el IVA soportado que en las mismas se recoge, guardando una relación de necesidad indispensable para la producción del fraude."*

Esta actividad “justificadora” de IVA realmente no soportado, se puede realizar por la sociedad facturera principalmente por medio de dos procedimientos. El primero de ellos mediante la emisión de facturas falsas que realmente no han sido pagadas por la sociedad beneficiaria. Y en otros casos por la emisión de facturas falaces que sí han sido abonadas, pero por conceptos distintos que no son susceptibles de constituir una deducción fiscal¹⁶⁰⁴ y, que por tanto, requieren una alteración de las mismas para beneficiar a la sociedad favorecida.

Los autores de la falsedad documental, esto es, el "facturero", responderá, respecto del delito contra la Hacienda Pública, como cooperador necesario¹⁶⁰⁵ y no como mero cómplice, siempre que se pruebe que actúa, respecto a ese delito, al menos, mediante dolo eventual¹⁶⁰⁶.

8.3. La prescripción de la falsedad: Prescripción como conjunto y no como delitos independientes

Una circunstancia que se producía en muchos de los procedimientos por delito fiscal, es que se alegaba la prescripción de la falsedad como infracción autónoma. Sin embargo, la consideración de la conexión con el delito fiscal como un concurso ideal medial (art. 77 CP), va a afectar a la prescripción de la falsedad documental. En este sentido, la prescripción de la misma no será la establecida como delito independiente, sino la del conjunto punitivo, correspondiendo a la del delito más grave. En este caso, el delito contra la Hacienda Pública¹⁶⁰⁷.

¹⁶⁰⁴ Cfr. ROLDÁN CENTENO, en DE FUENTES BARDAJÍ (dir.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, p.321.

¹⁶⁰⁵ Manteniendo el criterio unánime de cooperación necesario, SAP BALEARES 363/2018, de 18/09/2018 o SAP ASTURIAS 426/2018, de 22 de noviembre de 2018.

¹⁶⁰⁶ Cfr. ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, 2009, p.132 y ss., con cita numerosa jurisprudencia menor al efecto.

¹⁶⁰⁷ Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala 2ª del Tribunal Supremo, de 26 octubre de 2010, según el cual, "En los delitos conexos o en el concurso de infracciones, se tomará en consideración el delito más grave declarado cometido por el Tribunal sentenciador para fijar el plazo de prescripción del conjunto punitivo enjuiciado." Seguido entre otras por la SAP Asturias 50/2016, de 18 de marzo de 2016 en procedimiento por delito fiscal y falsedad documental en documento mercantil, -facturas-: "En un segundo motivo del recurso se invoca la prescripción, alegando el recurrente que el delito de falsedad por el que resultó condenado se encontraría

9. CONTABILIDAD

A lo largo del presente trabajo se ha hecho referencia a la contabilidad como una circunstancia de gran importancia en relación con el delito fiscal.

En primer lugar, diremos que el propio Código Penal en su artículo 310¹⁶⁰⁸ tipifica ciertas conductas relacionadas con la contabilidad, como por ejemplo, la existencia de dobles contabilidades que oculten la realidad de la sociedad.

Como veremos en el capítulo dedicado a las relaciones concursales, en el caso de que a través de la contabilidad se produzca una defraudación superior a la cantidad establecida en el 305 CP se producirá un concurso de normas entre ambos tipos, quedando el delito contable subsumido en el delito fiscal mediante absorción del precepto penal más amplio (art. 8 CP),¹⁶⁰⁹ y evitando así una vulneración del principio non bis in idem.

prescrito como delito independiente, sujeto al plazo de prescripción de tres años por aplicación del art.131 en relación con el art.33 del Código Penal, a la vista de la penalidad fijada por el art.392 del Código Penal. El motivo no puede prosperar pues parte de un presupuesto erróneo, ya que la sentencia recurrida no aprecia la falsedad como delito independiente, sino como medio necesario para la comisión del delito contra la Hacienda Pública, definido en el art.305 del Código Penal, cuyo plazo de prescripción es de cinco años. En efecto, el recurrente resultó condenado por un delito contra la Hacienda Pública en concurso medial con un delito de falsedad en documento mercantil y en consecuencia ha de atenderse a lo dispuesto en el Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala 2ª del Tribunal Supremo, de 26 octubre de 2010, según el cual, "En los delitos conexos o en el concurso de infracciones, se tomará en consideración el delito más grave declarado cometido por el Tribunal sentenciador para fijar el plazo de prescripción del conjunto punitivo enjuiciado."

¹⁶⁰⁸ Artículo 310. Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales: a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico. Artículo 310 de L.O. 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

¹⁶⁰⁹ Por todas, resumiendo la postura jurisprudencial mayoritaria, SAP Ávila 140/2001, de 2 de octubre de 2001: "Como ya hemos manifestado al examinar la motivación de este recurso, entre el delito fiscal y el contable existe una relación de absorción (art.8.3 CP), al no ser el segundo sino un medio para llegar al primero. En este sentido se ha pronunciado de forma reiterada la doctrina jurisprudencial, como resume la STS 28 de diciembre de 2000 EDJ 2000/52650, al manifestar: "Esta parte del motivo debe prosperar, ya que, en efecto, como declara la STS de 31 de octubre de 1992 "la relación concursal entre el artículo 350 bis. y el 349 del actual Código Penal es de normas y no de delitos. Si una conducta es subsumible primero como delito contable y después en el delito contra la Hacienda Pública, se da una clara relación de consunción. No se puede castigar con independencia el acto preparatorio de un delito y el delito después consumado a que dicho acto se refiere, porque constituiría una vulneración del principio esencial "non bis in idem". En definitiva, tanto en la doctrina de esta Sala como en sede académica, la tesis según la cual la relación que se establece entre el delito contable y del delito de defraudación

Sin embargo, del análisis de la contabilidad como modalidad defraudatoria, diremos que, en muchos casos, la alteración voluntaria de la contabilidad conllevará supuestos de delito fiscal. Y es que, por ejemplo, se puede omitir información en la contabilidad, o introducir en ella ciertas irregularidades -facturas falsas-. El único objetivo de ambas prácticas es la defraudación fiscal final.

es de concurso de normas a resolver en favor del delito de defraudación es claramente mayoritaria. La STS de 26 de noviembre de 1990, declara que los comportamientos del art. 350 bis. "solo resultan punibles en los supuestos de inaplicabilidad del art. 349 del Código Penal". El delito contable, es un delito instrumental en la medida que sanciona actos preparatorios de una infracción tributaria anticipando las barreras de protección penal, que solo queda elevado a la categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación a Hacienda constitutiva de delito".

CONCLUSIONES

El objetivo de la presente tesis era realizar un amplio y profundo análisis de los elementos del delito fiscal y de las modalidades que considerabas más relevantes. Las conclusiones han ido reflejándose a lo largo del trabajo, si bien las más relevantes se especifican a continuación.

1. No fue hasta 1985 cuando se creó un Título específico relativo a los delitos contra la Hacienda Pública. Hasta ese momento la tipificación penal de la evasión fiscal -*ocultación fraudulenta de bienes o industria, o delito fiscal* desde 1977,- había estado ubicada dentro de los títulos relativos a las falsedades. El criterio vacilante del legislador en cuanto a la ubicación sistemática de esas figuras, fue el reflejo de la falta de conciencia social que tradicionalmente se ha tenido sobre la evasión fiscal. Igualmente es consecuencia de la indecisión y escasa perspectiva relativa a la catalogación penal de este tipo de conductas. Por ello la existencia de un título propio como el actual, cumple con las exigencias que la doctrina venía reclamando.

2. Existen distintas posiciones tradicionales relativas al bien jurídico protegido del delito de defraudación fiscal. Así se distinguen *a grosso modo* las tesis de orientación patrimonial y las de orientación funcional. Ambas se han ido desplazando hacia posturas moderadas, siendo actualmente teorías intermedias fundamentadas en una mezcla de ambas corrientes. Hemos de posicionarnos en la tesis funcional, aceptando indirectamente la protección patrimonial de la Hacienda Pública. Y es que, resulta obvio, que el mandato constitucional plasmado en el art. 31.1 y .2 CE relativo a la función recaudadora y de asignación de recursos por parte del Estado, debe ser protegido por el Derecho Penal al objeto de garantizar su correcto funcionamiento. Bajo esta postura el delito fiscal no puede ser catalogado como un delito estrictamente de naturaleza patrimonial.

3. "Defraudar" pertenece al tipo objetivo y no al tipo subjetivo, exigiendo, por tanto, una conducta objetivamente defraudatoria. Con la observación de la estructura típica del propio art. 305 CP hay que significar la relevancia e importancia que el verbo nuclear del tipo -"defraudar"-, tiene para la interpretación del delito en su conjunto. El legislador desde 1977 optó por incluir este término como el elemento

rector del delito fiscal, finalizando con una larga tradición histórica en la que era el verbo "ocultar" el que guiaba y daba sentido a la derogada *ocultación fraudulenta de bienes o industria*. Sin embargo, podemos decir que el término "defraudar" es tan relevante para el delito fiscal como problemático, pues aparece carente de cualquier definición. De la extensión que se otorgue a ese verbo dependerá, pues, la amplitud de las conductas susceptibles de encajar en el delito.

4. En este trabajo proponemos que se objetive la conducta típica con mayor precisión, al objeto de evitar indeterminaciones que menoscaben la seguridad jurídica. Por ello, al objeto de eliminar las ambigüedades existentes alrededor del término "defraudar", cuyo reflejo es la posición vacilante de la jurisprudencia, entendemos que una descripción más concreta de la conducta típica llevaría a resultados más satisfactorios. Bajo ese prisma habría que asumir la posible restricción de conductas incardinables en el propio tipo a las expresamente previstas.

5. La propia indeterminación del verbo nuclear ha dado lugar a profundos debates doctrinales y jurisprudenciales, elaborándose así las teorías del *engaño*, de la *ocultación* y de la *infracción del deber*. Hemos de posicionarnos de acuerdo a la teoría de la *ocultación* que, a pesar de estar clasificada dentro de teorías del engaño, posee unos caracteres concretos y particulares. Así, "defraudar" vendría a significar que el sujeto deberá de llevar a cabo una conducta de ocultación de hechos o datos relevantes mediante la que impida o dificulte a la Administración Tributaria la determinación y cuantificación de la deuda.

6. Se requiere, de acuerdo a un sector de nuestra doctrina, una ocultación idónea, pues en caso contrario la conducta defraudatoria sería atípica. En ese sentido, la interpretación del elemento "ocultación" es coherente con las exigencias del tipo del delito fiscal, no sólo por el contenido que debe tener el verbo defraudar, sino también por el significado que proporciona su conjugación con las modalidades concretas establecidas en el art. 305 CP (p.ej. *defraudar... eludiendo*). Así, de acuerdo a un sector doctrinal que ha perfilado los requisitos de la teoría de la *ocultación*, el deber de información del sujeto pasivo con la Hacienda Pública es la premisa básica. Mediante aquella conducta -ocultación- el sujeto quiebra dicho deber, colocando obstáculos que impidan a la Administración llevar a cabo sus funciones de determinación y liquidación de la deuda. Por ello, no es suficiente cualquier ocultación, sino que se

exige que la misma deba ser idónea, esto es, apta o apropiada para poder burlar la acción de comprobación y verificación de la Administración. Por ello en los casos en los que la Administración conozca los datos que el sujeto pretende ocultar, la conducta no será apta para ello, será inidónea. Esto sucederá cuando el sujeto -o un tercero- comunique directa o indirectamente a través de ese o de otros tributos la información suficiente para que la Administración pueda determinar y liquidar la deuda.

Es cierto que con la exigencia de los anteriores requisitos la amplitud del delito se reduciría, por cuanto hoy en día la Administración tributaria puede conocer gran parte de los datos relevantes a efectos tributarios. Sin embargo entendemos que el principio de intervención mínima y de última ratio del Derecho Penal obliga a que únicamente deba perseguirse, desde ese sector del Derecho, las conductas más graves.

No obstante, la jurisprudencia mayoritaria, si bien se posiciona de acuerdo a esta tesis como definición, no termina de aceptar los requisitos de la ocultación aportados por la doctrina mencionada.

7. Necesaria modificación de "elusión" por "evasión". En lo referente a las modalidades típicas, la *elusión del pago de tributos* es la forma más habitual de comisión del delito fiscal. Criterios técnicos relacionados con el Derecho Tributario aconsejan la modificación del término "elusión" por el de "evasión".

8. La tipificación expresa de la *elusión de cantidades retenidas* como modalidad del delito fiscal supone, que una defraudación no superior a 120.000 euros debe ser atípica. No podemos olvidar, en este sentido, que son sujetos pasivos de la obligación tributaria quienes llevarán a cabo los hechos, y que el legislador estableció una cuantía a partir de la cual la *elusión de cantidades retenidas* por parte de aquellos sujetos debe suponer la comisión de delito.

9. La *obtención indebida de devoluciones* no plantea excesivos problemas de aplicación más allá del posible concurso de normas con el delito de estafa, que viene fundamentado porque el esquema de ambas figuras es similar. La distinción entre delito fiscal y estafa se realizará en función de la existencia o ausencia de una *relación tributaria*. Así, cuando es un *obligado tributario* quien obtiene indebidamente devoluciones, prevalece el delito fiscal ante el delito de estafa. En cuantía superior a 120.000 euros constituirá delito fiscal, y en caso contrario será atípica penalmente aunque constitutiva de infracción administrativa. Sin embargo si quien obtiene las

devoluciones es un tercero que *simula o falsea datos* para aparentar tener la condición de obligado tributario, nos posicionamos de acuerdo con el sector doctrinal que entiende aplicable el delito de estafa. Esta calificación, que cuenta con cierto apoyo jurisprudencial, produce, indirectamente, dos efectos. En primer lugar, la defraudación será punible en cualquier cuantía, y en segundo lugar, se habilita posibilidad de la continuidad delictiva (art. 74 CP).

10. La simple omisión del pago de la cuota no puede constituir delito fiscal, y la falta de declaración tributaria obliga a analizar otros datos para determinar su tipicidad penal. Se han analizado un abanico de posibilidades relativas a la presentación de la declaración tributaria y el pago de la cuota, tratando aportar criterios que permitan determinar cuándo la presentación, pago u omisión, puede constituir delito fiscal, y cuándo no.

En este sentido, realizar una declaración tributaria de manera incorrecta e ingresar una cantidad errónea, exigía valorar, desde el punto de vista penal si se debía a un mero error por el obligado -*errores aritméticos, error sobre deducciones aplicables...*- o, por el contrario, a un propósito defraudador -*aportación de documentación falsa, uso de paraísos fiscales, negocios simulados...*-. La existencia de indicios y la prueba del dolo inclinará la balanza en orden a su tipicidad penal. El impago por falta de medios debe ser una conducta atípica.

Las defraudaciones mediante *deducciones fiscales* obliga a una distinción previa. Así, entendíamos, de acuerdo con un sector doctrinal, que deducirse un gasto que no ha tenido lugar, y cuya existencia se ha falseado, requería conocer si dicha conducta había supuesto una ocultación idónea desde el punto de vista señalado anteriormente. Sin embargo, en aquellas declaraciones en las que el sujeto pasivo comunica correctamente los datos o hechos, pero aplica incorrectamente deducciones sobre gastos reales, no puede suponer la comisión de delito. La aplicación incorrecta de una norma no puede suponer la comisión de delito fiscal por cuanto carece del elemento de ocultación exigido por el delito. El Derecho administrativo sancionador sería el orden competente para regular dicha actuación.

11. Si la Administración tiene conocimiento de los datos ocultados por el sujeto, la defraudación debe ser atípica por inexistencia de ocultación. Esto puede

tener consecuencias en casos de fraude fiscal relacionados con la publicidad y el mundo del fútbol, paraísos fiscales, o en supuestos de IVA o IRPF, entre otros.

En este sentido, nos parecía de enorme interés el analizar los asuntos en los que el sujeto, si bien no efectúa formalmente la declaración tributaria, sí comunicaba la deuda por otros medios a la Administración, así como aquellos casos en los que los datos ya eran conocidos previamente por esta. En cuanto a una posible defraudación de IVA, hemos explicado la importancia ciertos modelos tributarios, poseedores de información, para concluir que aquellas defraudaciones superiores a 120.000 euros en las que el sujeto ha presentado el modelo 347 correcto no pueden ser constitutivo de defraudación penal. Este mismo criterio es aplicable en aquellas empresas que operaban por estar inscritas en el Régimen de Devolución Mensual del IVA, (REDEME). Así, en los casos en los que se procediera a una autoliquidación incorrecta de IVA, a la vez que se vuelca fielmente en dicho sistema todos los datos referentes a dicho impuesto, no podía constituir defraudación penal. Esta postura doctrinal, que no se agota en IVA, sino que es aplicable a determinados supuestos de IRPF, y a modalidades defraudatorias relacionadas con el ámbito deportivo, pese a no convencer a los Tribunales de forma reseñable, va haciendo surgir un número reducido de resoluciones de Audiencias Provinciales que se han decantado por la solución expuesta.

12. El delito fiscal es un delito de resultado el cual consiste en la producción de un perjuicio económico a la Hacienda Pública. El cálculo de la cuota en procedimientos por delito fiscal se determinará por el Tribunal Penal mediante aplicación de la normativa tributaria, pero sin sujeción a lo establecido por la Administración.

13. Es imprescindible, en el ámbito empresarial, la concienciación de acuerdo a principios éticos y la adopción de programas de cumplimiento normativo penal y tributario. La ingeniería fiscal responde a una necesidad de planificación económica cuya misión principal es el ahorro fiscal. Si bien su práctica no supone *per se* conductas prohibidas por el Ordenamiento, alguno de los negocios llevados a cabo bajo aquella estrategia sí pueden tener consecuencias penales. En este sentido advertíamos de la necesidad de establecer una concienciación empresarial desde el punto de vista fiscal, implantando programas de cumplimiento normativo de acuerdo a

principios éticos, que hiciera compatible el lucro de la empresa con una planificación tributaria responsable. La concienciación empresarial en este aspecto va ligada a la propia viabilidad de la misma, pues sólo por ese camino puede asegurarse un futuro cierto para la persona jurídica. Las consecuencias perjudiciales que puede suponer una acusación de evasión fiscal para la imagen y reputación corporativa así lo aconsejan. La adopción de estándares de compliance, como la UNE 19601, o la 19602 relativa al ámbito tributario, fomentará el cumplimiento normativo, además de suponer, en algunos casos, la exención de la responsabilidad penal como persona jurídica en caso de comisión de delito imputable a la misma.

14. La ingeniería fiscal no constituye, por sí misma, delito fiscal. Los distintos negocios jurídicos en los que se exterioriza la ingeniería fiscal pueden ser lícitos, constituir infracción administrativa, o, en su caso, ser conductas tipificadas como delito fiscal. En este sentido, la ingeniería fiscal puede desplegarse a través de la *economía de opción*, es decir, mediante la elección lícita de escoger el camino fiscal más favorable para los intereses económicos de la empresa o del particular. La licitud de las economías de opción expresas es algo fuera de toda discusión, mientras que las opciones tácitas o no deseadas son figuras próximas al fraude de ley. El *fraude de ley*, o su figura tributaria, "*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*", se refiere a la utilización de normas de formas anómalas, insólitas o irregulares, vulnerando el fin perseguido por el Ordenamiento. En la actualidad no hay duda de su atipicidad penal y de la posibilidad de sanciones administrativas para determinados supuestos tributarios. La *simulación*, por su parte, se basa en aparentar haber realizado un negocio que difiere del efectivamente realizado, -simulación relativa-, o en fingir realizar un negocio jurídico que simplemente no ha existido -simulación absoluta-. Pese a ser susceptible de ser interpretada de acuerdo a otros sectores del Ordenamiento (Derecho Civil, Derecho Administrativo...), para constituir un delito fiscal la simulación debe reunir los requisitos típicos del art. 305 CP. Por ello, pese a ser la simulación un concepto extendido en el orden penal para calificar conductas como delito fiscal, aquí se advierte de la necesidad de limitar su ámbito típico únicamente a aquellas que cumplan los requisitos típicos exigidos más arriba. Es decir, sólo constituirá una simulación penal aquella conducta mediante la cual oculta o encubra el hecho imponible.

15. La no tributación de ganancias ilícitas constituye delito fiscal, salvo en algunos supuestos, en los que se produciría la absorción del delito fuente respecto a aquel. En lo referente a la tributación o no de ganancias ilícitas, hemos hecho un recorrido histórico desde el *reconocimiento de su tipificación*, pasando por el *concurso de delitos* entre el delito fuente y el delito fiscal, hasta la actual *teoría de la absorción limitada*.

16. El dolo exige que el sujeto conozca los elementos normativos de origen tributario, no como un experto jurista, sino a nivel del profano. En cuanto al análisis del tipo subjetivo, compartimos la importancia de la teoría cognitiva del dolo en los delitos económicos y realizábamos un estudio en profundidad sobre las distintas clases de dolo aplicables al delito fiscal. El dolo es afectado por la remisión que, desde el art. 305 CP, se realiza a otro sector del Ordenamiento. Ya sea el delito fiscal una norma penal en blanco o una mera remisión al Derecho Tributario, lo cierto es que ello obliga a conocer el significado de las normas a las que el tipo se remite. Estas, como elementos normativos, no exigen una exhaustiva comprensión, sino una valoración paralela en la esfera del profano, incluso, aunque la valoración sea incorrecta desde el punto de vista técnico jurídico. En este delito es imprescindible que el sujeto conozca la existencia de una deuda tributaria y su concreta posición respecto a la misma. La realidad es que, por la cualidad de los potenciales autores de este delito, y por su capacidad de asesoramiento, dicha circunstancia será de sobra conocida por aquellos.

17. Íntimamente relacionado con el dolo, se encuentra la calificación dogmática que se otorga a la cuantía de la cuota defraudada. Se presentan dos teorías. Bajo su calificación como condición objetiva de punibilidad, más acorde con la estructura del tipo, el conocimiento o conocimiento equivocado de aquella por parte del autor será irrelevante. Igualmente, no podrían apreciarse normas imperfectas de ejecución, al tiempo que se apreciarían ciertas incongruencias en defraudaciones no superiores a 120.000 euros. Sin embargo, considerábamos con un sector doctrinal importante que dicha cuantía constituye un elemento del tipo objetivo. Ello resulta acorde con la naturaleza del delito como delito de resultado y obliga a que el dolo abarque la cantidad defraudada. Ante esta exigencia, se acepta por la doctrina y jurisprudencia mayoritaria la validez del dolo eventual. Entendiendo la cuantía como elemento del tipo serían factibles las formas imperfectas de ejecución en este delito, si

se constata que el autor se proponía causar una defraudación en cuantía superior a los 120.000 euros.

18. La posibilidad de asesoramiento fiscal limita la aparición de error penal en los autores. En este sentido, hemos explicado que en lo referente a la figura del error en el delito fiscal (art. 14 CP) se produce una dualidad de circunstancias. La complejidad de las normas aplicables *-presencia de elementos normativos, remisiones normativas a otros ordenamientos-* hace que al menos teóricamente este delito sea un terreno propenso para la apreciación de alguna clase de error. Sin embargo, la posibilidad de asesoramiento fiscal por parte de los sujetos potencialmente autores, entre otras circunstancias, prácticamente eliminará cualquier opción de haber actuado mediante error.

19. Cualquier error referente a una conducta relativa a delito fiscal sería calificado de invencible en aquellos casos en que haya una habilitación legal *-economía de opción, interpretación razonable de la norma-*, bien cuando esté expresamente permitido por la propia Administración *-contestaciones a Consultas establecidas en la LGT-*, o bien cuando sea una conducta autorizada por los Jueces y Tribunales *-modo o formas admitidas por la jurisprudencia-*. Sin embargo, en los casos en los que el obligado tributario haya sido aconsejado u orientado por asesores, letrados, economistas, etc., no siempre se podrá determinar que actúa bajo ninguna clase de error, pues se deberán de analizar las circunstancias concretas relativas a dicho asesoramiento.

En este sentido, en cuanto a las consecuencias del error en el delito fiscal, señalábamos que salvo el error de prohibición vencible (art. 14.3 CP), el resto conllevarían la impunidad de la conducta. Igualmente se advierte de la dificultad de distinción entre el error de tipo y el error de prohibición en este delito, y se optaba por posicionarse con la doctrina que entiende la apreciación del primero en la mayoría de supuestos. Ante las consecuencias exoneratorias que supone un error penal en el delito fiscal, se han estudiado las circunstancias que más influyen en su apreciación. En una amplia búsqueda de jurisprudencia relativa a este delito contra la Hacienda Pública, se determina que las condiciones personales, psicológicas, y en general, sus conocimientos técnicos, profesionales, jurídicos, sociales, o culturales serán los criterios a valorar ante un posible caso de error.

Igualmente, se ha concluido cómo, salvo en el error de tipo vencible, en las demás clases de error permanece intacta la responsabilidad civil.

20. Sin embargo, la realidad es que en la mayoría de supuestos en los que se alega error en los procedimientos judiciales relativos a este delito resultan ser casos de *ignorancia deliberada*, en la que el obligado en lugar de comprobar la legalidad de su actuación decide "*mirar hacia otro lado*". Esto supone, normalmente, la apreciación de dolo eventual. Por ello, para contribuyentes con elevado volumen de ingresos, sería aconsejable, antes de realizar una operativa concreta de la que puedan tenerse dudas de su ilicitud, que se solicitaran distintos informes externos, que refrenden la legalidad de su actuación tributaria, así como plantear la posibilidad de realizar una Consulta a la Administración en relación a un supuesto concreto. Y es que la presencia de asesores fiscales es entendido por la jurisprudencia como indicio de dolo.

No obstante, y en relación a ese tipo de contribuyentes, entendemos que una completa delegación de sus obligaciones tributarias en terceros, -asesores-, vendría a solucionar conflictos de interpretación relativos a la figura del error penal e ignorancia deliberada.

21. En cuanto a un posible elemento subjetivo distinto del dolo entendemos que el elemento "defraudar" permanece a la parte objetiva del tipo, por lo que no vendría a exigir ninguna especial motivación añadida al dolo. Por ello nos posicionamos de acuerdo a la teoría que entiende que el delito fiscal únicamente exige un dolo de defraudar. En este sentido, el sujeto únicamente deberá de tener conocimiento de estar realizando la conducta típica. Igualmente descartamos que se requiera una motivación especial referida al ánimo de lucro, al menos como elemento subjetivo, puesto que el sujeto que lleva a cabo este delito puede tener propósitos o finalidades de naturaleza no económica.

22. El delito fiscal constituye un delito especial propio, por lo que para determinar la autoría exige la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria de acuerdo a las modalidades típicas del delito.

23. En lo referente a su calificación como delito de infracción del deber, advierte la doctrina que produce ciertas limitaciones no deseadas relativas a la autoría y participación. Estas se pueden observar, por ejemplo, en los casos de error del intraneus y, en los casos de extraneus con dominio del hecho. Asesores, testaferros o

ciertos administradores de personas jurídicas, son algunos casos en los que pueden producirse dichas limitaciones en el delito fiscal. Para eludir las mismas, consideramos importante introducir elementos de dominio en este delito, adhiriéndonos a la tesis de que el delito fiscal es un delito mixto con componente de dominio y de infracción de deber. Esta circunstancia, habilitaría, a través del art. 31 CP una transferencia de responsabilidad a aquellos individuos que, si bien no ostentan la condición exigida a los autores, sí realizan materialmente el hecho manteniendo el dominio del mismo. De acuerdo a esta posición, la coautoría y la autoría mediata no serían factibles

24. El art. 31 CP en el delito fiscal exige también que para que se produzca la transferencia de responsabilidad, además de existir un elemento funcional, de dominio, haya un nexo formal entre ambos sujetos. Ante esa necesidad, en el delito fiscal, y en el ámbito de personas físicas, el art. 31 CP es aplicable a la *representación legal*. Sin embargo, y ante la debilidad del vínculo formal, ese art. 31 CP tiene escaso recorrido en este delito tanto en los casos de *actuación en nombre como representación voluntaria*. En el ámbito empresarial es lógico que el art. 31 CP se aplique con mayor facilidad para el *administrador de derecho* que al *administrador de hecho*. No obstante, ante las lagunas punitivas que plantea la figura de este último en los delitos puros de infracción del deber es por lo que la doctrina, con apoyo jurisprudencial, ha optado por incluir elementos de dominio, que habiliten la incriminación de los *administradores de hecho*, llegando a superponer, en el ámbito empresarial relativo al delito fiscal, el elemento funcional al elemento formal (art. 31 CP).

25. La figura del asesor fiscal ocupará, normalmente, la posición de cooperador necesario en las facetas de aportación intelectual *-planificación fiscal, consejo...-* y/o material *-facilitando medios materiales, creación de sociedades, etc.-*. En los casos que actúe como representante legal, (art. 31 CP), consideramos realizar dos propuestas. En primer lugar entendemos que para grandes contribuyentes pudiera resultar interesante la posibilidad de realizar una completa delegación de las obligaciones tributarias en un tercero *-asesor-*. De esta forma se trasladaría contractualmente la posición de garante del obligado tributario al asesor. Creemos que la imposición de sanciones administrativas ante posibles errores y, la inseguridad jurídica relativa al delito fiscal, es el motivo principal, por el cual, dicha delegación no es asumida habitualmente por los profesionales del asesoramiento fiscal. Sin embargo,

dicha delegación sí es aceptada en personas jurídicas en las que se apodera, autoriza o encomiendan las obligaciones de carácter fiscal, en un sujeto que ocupe un determinado puesto en la misma.

En segundo lugar, y en cuanto a la determinación concreta de la participación del asesor, se analizaban las funciones de los mismos. Estas pueden versar sobre la mera gestión, la consultoría, la planificación fiscal, o el consejo. En estas actividades habría que determinar cuándo la aportación del asesor constituye una conducta neutral y cuándo una participación punible. Entendemos que la observación de elementos objetivos *-planificar o aconsejar cómo llevar a cabo una defraudación, adaptando el asesoramiento al caso concreto-*, y subjetivos *-conocimiento de que el autor va a llevar a cabo una defraudación fiscal punible-*, permitirán determinar la punibilidad de la participación del asesor. Por ello, creemos, junto con la mayor parte de la doctrina, que debieran de regularse los límites del asesoramiento. Así, ante la consideración de aquel como "sujeto obligado", y ante la obligatoriedad de comunicación de ciertas prácticas arriesgadas, se aportarían criterios de seguridad jurídica que permitirían conocer hasta dónde puede llegar su actividad. Así se evitaría así tener que acudir a otros parámetros para determinar si su aportación al delito fiscal fue relevante, o no.

26. La falsedad documental relativa a la falsificación de declaraciones o modelos tributarios, cedería ante un concurso de normas con el delito fiscal. Sin embargo, dicha falsificación como documento oficial supondría un concurso de delitos con la estafa o la apropiación indebida.

27. En la defraudación fiscal mediante facturas falsas, la jurisprudencia entiende que conllevará, en la mayoría de supuestos, un concurso ideal de delitos. No obstante, en el ámbito del delito fiscal se abre paso una corriente doctrinal que limita la falsedad de las facturas únicamente a aquellas en las que los datos de emisor y receptor sean falsos. En caso de falsedad del resto de elementos, será discutida su calificación como tal, al poder ser considerada falsedad ideológica, atípica para particulares. En cuanto a la autoría y participación, el falsificador de la factura responderá como autor de la misma y, si es un tercero, *-facturero-*, que conoce el uso que se va a dar a aquella, responderá como cooperador necesario del delito fiscal.

28. En las tramas defraudatorias relativas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes o vehículos se analiza la calificación jurídica y se observaba una laguna de

punibilidad. En este sentido los hechos únicamente son susceptibles de calificación por delito fiscal mediante defraudación de IVA y, en su caso, un delito de falsedad documental por las facturas falsificadas, dejando atípicas conductas merecedoras de sanción penal a lo largo de la cadena adquisitiva.

29. El concurso del delito fiscal con el blanqueo de capitales parte de dos posiciones opuestas, plasmadas pormenorizadamente en la STS 974/2012, de 5 de diciembre. Hemos de posicionarnos a favor de tal posibilidad en base a la existencia de bienes jurídicos distintos y a que sería una circunstancia aceptada por la *Ley 10/2010, de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*. Es necesario, no obstante, salvar ciertos requisitos relacionados con la necesidad de concreción de los bienes procedentes del delito fiscal.

30. Es factible un concurso real de delitos con el alzamiento de bienes en aquellos casos en que se realicen dos acciones diferenciadas, es decir, una defraudación fiscal y, posteriormente, un alzamiento o disposición patrimonial en perjuicio de la Hacienda Pública o de terceros, tal y como es admitido de forma pacífica por la jurisprudencia.

31. Descartamos la aplicación del delito continuado (art. 74 CP) en el delito fiscal en base a la propia definición típica de este, a la diversidad de deberes fiscales vulnerados por hechos imponibles distintos, y, sobre todo, por poseer el delito fiscal una estructura incompatible con el delito continuado principalmente en lo relativo a la existencia del art. 305.2 CP. Este apartado actúa como una regla especial respecto al art. 74 CP, e impide su aplicación. No obstante no somos desconocedores que existe una corriente doctrinal de peso así como un número importante de resoluciones de la jurisprudencia menor que entienden aplicable tal opción, sobre todo en determinados supuestos.

32. A raíz de la aprobación de la *LO 5/2010, de 22 de junio* se han establecido los requisitos de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, En el ámbito propio del delito fiscal no son pocas las resoluciones que han finalizado en condena a personas jurídicas por ese delito (art. 31 bis, 310 bis CP). Ejemplo de estas resoluciones, son la elusión de IVA o IS, no efectuar las retenciones en materia de IRPF, supuestos de simulación contractual o, la utilización de facturas falsas con fines defraudatorios.

33. En lo referente a las tipologías más relevantes del delito fiscal, se ha realizado una extensa búsqueda jurisprudencial de cada una de ellas. Así, en cuanto procedimientos de delito fiscal relacionados con el mundo del fútbol profesional hemos considerado realizar un análisis específico. En dichos procedimientos el fundamento principal condenatorio es la simulación de la cesión de los derechos de imagen a sociedades radicadas en paraísos fiscales o territorios con cierta opacidad fiscal. Tras dichas sociedades suele estar, como destinatario de los rendimientos, el propio profesional o su entorno. Analizamos el paralelismo entre la simulación, la existencia de paraísos fiscales, y la ocultación penal. Aportábamos en ese sentido, que en los casos en los que el sujeto, o un tercero, comunique, directa o indirectamente información que permita determinar la deuda tributaria, podría no existir dicha ocultación y una posible defraudación podría ser una conducta atípica penalmente.

34. En las defraudaciones mediante el uso de paraísos fiscales diremos que no constituye una modalidad concreta, sino que es el medio utilizado para defraudar de acuerdo a las distintas tipologías defraudatorias (*residencia fiscal, ocultación de sociedades y sus rendimientos, etc.*). En la inmensa mayoría de estos supuestos se encontrará la presencia de asesores o expertos, cuya aportación habrá que determinar en el procedimiento. En cuanto a las posibles comunicaciones tributarias por parte del obligado a la Administración tributaria, -por ejemplo mediante el modelo 720-, entendemos que transformará su conducta en atípica. Pese a que la jurisprudencia no se ha posicionado de acuerdo a esta tesis, son varias las resoluciones en vía penal que van haciendo mención a la existencia o ausencia de esas comunicaciones para fundamentar la condena o absolución.

35. El fraude carrusel, como la modalidad defraudatoria de IVA que mayor perjuicio supone en el ámbito comunitario, ha obligado a analizar el esquema utilizado, las notas que caracterizan a cada una de las sociedades intervinientes, y las variantes dentro de dicha modalidad defraudatoria.

36. En cuanto a la facturación de sociedades profesionales como técnica utilizada por numerosos periodistas, presentadores de televisión, cantantes, toreros, o en general, profesionales liberales, se opta por incardinar dichas conductas fuera del Derecho Penal. Criterios tales como la ausencia de medios materiales o personales en la sociedad utilizada no deberían de ser válidos para otorgar carácter penal a esta

conducta, dado que estas deben ser calificadas como atípicas por inexistencia de defraudación y ocultación. Y es que la Administración tributaria dispone los datos comunicados por el obligado a efectos de IVA e IS y, además, puede determinar por sí misma que la tributación realizada es incorrecta, e imponer, en su caso, la sanción correspondiente.

37. El alterar la residencia fiscal -de forma nacional o internacional-, es una modalidad defraudatoria muy utilizada por personas con elevados ingresos -*deportistas, artistas, etc.*-. Puede constituir una forma de defraudación sobre todo cuando se establece de forma ficticia mediante estructuras societarias domiciliadas en paraísos fiscales o territorios de nula o escasa tributación. En aquellos otros casos, en los que se aprecien divergencias de criterio en relación a la determinación de la residencia fiscal entre la Administración y contribuyentes, se observa en la jurisprudencia una exigencia de prueba a la Administración tributaria que suele conllevar la absolucón en vía penal. Sin embargo, en la jurisprudencia contencioso-administrativa, la Administración no tiene excesivas exigencias probatorias en relación a la determinación de residencia fiscal indebida. La excepción a lo anterior son los acuerdos en conformidad en vía penal relativos a meras divergencias de criterio.

38. Considerábamos de especial importancia señalar algunas líneas de investigación que pudieran seguirse en relación a la materia aquí tratada. En este sentido, diremos que ante la indeterminación del verbo defraudar se abre una abanico de posibles interpretaciones del precepto excesivamente amplio, Por ello entendemos que debe de profundizarse en la idea de una objetivación de las conductas típicas defraudatorias con mayor precisión y seguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F.D. (2009): *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Ed. Comares, Granada.
- ALONSO GALLO, J. (2005): "La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal", *Diario la Ley*, Nº 6291, sección doctrina, 8 julio.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2008): *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons.
- (2016): *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons.
- APARICIO PÉREZ, J. (1997): *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi.
- APARICIO PÉREZ, A. (1990): *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de publicaciones Universidad de Oviedo.
- (1997), *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal (artículos 305 a 310 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre)*, Ed. Lexnova, Valladolid.
- ARGENTE ÁLVAREZ, J. y otros, MELLADO BENAVENTE, F.M., (Coord.)(2009): *El delito fiscal*, Ciss, Wolters Kluwer.
- ARROYO ZAPATERO, L. (1987): *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid.
- (1988), "Obtención y disfrute fraudulento de subvenciones", en Centro de Estudios Judiciales, *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos Administrativos y penales*, Centro de publicaciones Ministerio de Justicia.
- AYALA GÓMEZ, I. (1988) *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense, Ed.Civitas.

- (2004), "Delito de defraudación tributaria y prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda", en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., GURDIEL SIERRA, M., CORTÉS BECHIARELLI, E. (Coords.): *Estudios Penales en recuerdo del profesor Ruiz Antón*, Tirant lo blanch, Valencia.
- (2005), "Obtención indebida de devoluciones empleando medios fraudulentos: ¿delito fiscal o estafa?". *La Ley Penal*, Nº 17, Sección Estudios, Junio.
- (2007), "Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria" en, BAJO FERNÁNDEZ, M. (Dir.) (2007): *Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas Redondas Derecho y Economía*. Ed. Universitaria Ramón Areces.
- (2009), "Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal", en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. (Dir./Coord.) *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo blanch.
- BACIGALUPO, S. (2002): *Ganancias ilícitas y Derecho Penal*, Colección Ceura, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces.
- BACIGALUPO ZAPATER, E. (1979): "El delito fiscal en España", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*. Nº 56.
- (1995): "El nuevo delito fiscal", *Actualidad Penal*, nº 45, 4-10 diciembre.
- (1997): *Principios de Derecho Penal, Parte General*, Ediciones Akal, 5ª ed.
- (2005), (Dir.) *Curso de derecho Penal Económico*, Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales, 2ª ed., Madrid-Barcelona.
- (2016), "Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal", *Diario La Ley*, Nº 8715, 4 de Marzo.
- BANACLOCHE PÉREZ, J. (1982): "Dolo y cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal", *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Nº 42.

- (2016) "El cooperador necesario en el delito contra la Hacienda Pública", en BACIGALUPO SAGGESE, S., FEIJOO SÁNCHEZ, B., ECHANO BALSADUA, J.I. (coords.): *Estudios de Derecho Penal, Homenaje al profesor Miguel Bajo*, Editorial UNiversitaria Ramón Areces.
- BAJO FERNANDEZ, M. (1978): *Derecho Penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Ed. Civitas.
- (1987): *Manual de Derecho Penal, parte especial, (delitos patrimoniales y económicos)*, Ed. Ceura, Madrid.
- (1988), "La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública", en Centro de Estudios Judiciales: *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos Administrativos y penales*, Centro de publicaciones Ministerio de Justicia.
- (2007), "Algunas cuestiones del delito tributario", en BAJO FERNÁNDEZ, M. (Dir.) (2007): *Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas Redondas Derecho y Economía*. Ed. Universitaria Ramón Areces.
- BAJO FERNANDEZ, M. Y BACIGALUPO SAGGESE, S. (2000): "El delito fiscal: consideraciones dogmáticas y de política criminal", *Diario La Ley*, sección doctrina, tomo 6.
- (2000): *Delitos contra la Hacienda Pública*, Editorial Universitaria Ramón Areces.
- (2008): "Límites entre infracciones y delitos fiscales", en *Justicia y Derecho Tributario, libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, Ed. La Ley.
- (2010): *Derecho Penal Económico*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2ª ed.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., PEREZ MANZANO, M., SUAREZ GONZÁLEZ, C. (1993): *Manual de Derecho Penal (Parte Especial) (Delitos Patrimoniales y económicos)*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces.
- BAÑERES SANTOS, F. en QUINTERO OLIVARES, G. (2016): *Compendio de la Parte especial del Derecho Penal*, Thomson Reuters-Aranzadi.

- BLANCO CORDERO, I. (2001): *Límites a la participación delictiva, las acciones neutrales y la cooperación al delito*, Ed. Comares, Granada.
- (2011): "El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo de capitales", *Revista electrónica de Ciencia Penal y criminología*, ISSN 1695-0194.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. (1995): "Consideraciones sobre el delito fiscal en el Código Español", *Themis, Revista de Derecho*. Nº 32.
- (1999): *Lecciones de Derecho Penal, Parte General*, Ed. Praxix, 2ª ed.
- (2011): *Curso de Derecho Penal, Parte General*, Ediciones Experiencia, 2ª ed.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y FERRÉ OLIVÉ, J.C. (1994): *Todo sobre el fraude tributario*, Editorial Praxis.
- BERTRÁN GIRÓN, F. (2012): "El proyecto de ley de reforma del artículo 305 del Código Penal: principales novedades", en *Carta Tributaria, Monografías*, Ciss, Nº 20.
- (2017): "Autoría y participación en el delito fiscal. Eventual responsabilidad del asesor fiscal", *Revista Contable*, Nº 58, Sección Gestión de empresas, Septiembre, Editorial Wolters Kluwer.
- BOIX REIG, J. (1996): "Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal", en SORIANO SORIANO, J.R. (Director): *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal* Consejo General del Poder Judicial, Madrid.
- (Dir.) (2012): *Derecho Penal, Parte especial*, Volumen III, Iustel.
- BOIX REIG, J. en VIVES ANTÓN y otros (1999): *Derecho penal, parte especial*, Tirant lo blanch, 3ª ed.
- BOIX REIG, J. Y MIRA BENAVENT, J. (2000): *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo blanch.
- CALDERÓN CEREZO, A. y CHOCLÁN MONTALVO, J.A. (1999): *Derecho Penal, Tomo II, Parte Especial*, Ed. Bosch.

CALLE SÁIZ, R., GONZÁLEZ GONZÁLEZ, L. "Introducción general a la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública" en, COBO DEL ROSAL (Dir.), (1997): *Revista de Derecho Público, Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo XVIII, Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

CALVO VERGEZ, L. (2019): *El delito fiscal en las personas jurídicas*, Aranzadi.

CARRERAS MANERO, O. (2015): "El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de aparición en el mismo", *Revista española de Derecho financiero*, núm. 167/2015, Ed. Civitas, Pamplona.

CARCELLER GARRIDO, J.C. (2012): "La continuidad delictiva en el delito fiscal (y II)", *Tribuna Fiscal*, nº 262, Septiembre-Octubre.

CARUSO FONTÁN, V. (2017): "Apuntes sobre la continuidad delictiva en el ámbito de la defraudación tributaria", en GÓMEZ RIVERO, M.C., BARRERO ORTEGA, A. (Dirs.), *Regeneración democrática y estrategias penales en la lucha contra la corrupción*, Tirant lo blanch, Valencia.

CASAS AGUDO, D. "Tramas de defraudación en el IVA y alternativas para la lucha contra estas. Especial aproximación al supuesto de responsabilidad tributaria del art. 87. 5 LIVA", en HINOJOSA TORRALVO, J.J. (dir.) LUQUE MATEO, M.A. (coord.) (2012): *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier.

CASTRO MORENO, A. (2008): *Elusiones fiscales atípicas*, Atelier.

— (2008): "Un problema de delito fiscal: los incrementos patrimoniales no justificados y de la obtención ilícita de rentas como posibles fuentes de delito", en GARCÍA VALDÉS, C., CUERDA RIEZU, A., MARTINEZ ESCAMILLA, M., ALCACER GUIRAO, R., VALLE MARISCAL DEL GANTE, M., *Estudios Penales en Homenaje a Enrique Gimbernat*, Tomo II, Edisofer, Madrid.

CEREZO MIR, J. (2001): *Curso de Derecho Penal Español*, II, Teoría Jurídica del delito, Tecnos, 6ª ed.

— (2001): *Curso de Derecho Penal Español*, III, Teoría Jurídica del delito/2, Tecnos.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012): *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones Críticas y propuestas de lege ferenda*, Thomson Reuters Aranzadi.

CHOCLÁN MONTALVO, J.A. (2000): "Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable", en *Terceras Jornadas sobre delito fiscal*, Gaceta Fiscal.

— "Problemas actuales de delito fiscal", en Consejo General del Poder Judicial (2001): *Derecho Penal económico*, Manuales de Formación continuada. Madrid.

— (2002), "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº551, Ed. Aranzadi, Pamplona.

— (2004) "Incidencia de la Nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo", *La Ley*, Nº 5928.

— (2005): "Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho Penal (A propósito de la STC 120/2005, de 10 de Mayo)", *Diario La Ley*, nº 6926, Sección Doctrina, 15 julio 2005, Ref. D-178, Ed. La Ley.

— (2016): *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch-Wolters Kluwer, 2ªed.,

— (2018): "La interpretación razonable de la norma en la regularización voluntaria", *Diario La Ley*, nº 9166, Secc. Tribuna, 26 de marzo, Ed. Wolters Kluwer.

CLEMENTE CASAS, I. (2005): "El fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño: la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 se opone a la tesis del Tribunal Supremo", *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 12/2005.

CÓRDOBA RODA, J. (1977): El "delito fiscal" en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 15-16 Julio-Diciembre.

— (1999): "Prescripción y delitos contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, Sección Doctrina, Ed. La Ley.

- (2005): "Fraude de ley tributario no es delito contra la Hacienda Pública", *Diario La Ley*, Sección Doctrina, 19 de Dic.
- DE FUENTES BARDAJÍ, J. (Director) (2008): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Aranzadi.
- DE LA PEÑA VELASCO, G. (1984): *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de la región de Murcia, Murcia,
- DELGADO GARCÍA, J. (1995): *El delito fiscal*, Algunas cuestiones penales y procesales, Editorial Colex.
- DEL POZO LÓPEZ, J., ARNAU ZOROA, F., (1979): "Anotaciones sobre el delito fiscal", en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Vol I.
- DEL ROSAL BLASCO, B. (2018): *Manual de responsabilidad penal y defensa penal corporativas*, La Ley, Wolters Kluwer,
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. (2008): *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, Ed. La Ley.
- DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2002): *Sistema de Derecho Civil*, Vol. I, Derecho de la persona. Autonomía Privada. Persona Jurídica. 10ª ed. Ed. Tecnos.
- DÍEZ RIPOLLÉS, J.L. (2016): *Derecho Penal Español, Parte General*, Tirant lo blanch, Valencia, 4ª ed.
- ESPEJO POYATO, I. (2012): "El delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales", *Revista de contabilidad y tributación*, Comentarios, casos prácticos, CEF.
- FAKHOURI GÓMEZ, Y. (2011): "El tratamiento del error sobre el delito fiscal: desarrollos doctrinales y jurisprudenciales en España y en Alemania y propuesta de solución". *La Ley Penal*, Nº 82, Mayo.
- FALCON Y TELLA, R. (2011): "La reforma del Código penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo", *Quincena fiscal*, nº 1/2011, 2/2011.

- FEIJOO SÁNCHEZ, B. "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales", en BAJO FERNÁNDEZ, M. (Dir.) (2007): *Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas Redondas Derecho y Economía*. Ed. Universitaria Ramón Areces.
- . (2018): *Límites de participación criminal ¿Existe una prohibición de regreso como límite general del tipo en derecho penal?* Universidad Externado.
- FERNANDEZ CUEVAS, A. (1979): "El delito fiscal en la ley 50/1977" en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Vol I.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C. (1988): "La omisión de declaración tributaria, ¿configura un delito fiscal? (Comentario a la STS de 2 de marzo de 1988)", *Revista Poder Judicial*, 2ª época.
- (2014), "El bien jurídico protegido en los delitos tributarios", *Revista Penal*, nº 33, Enero.
- (2018), *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo blanch, Valencia.
- FRAGO AMADA, J.A. en, "El limbo de las personas jurídicas legislado por el Tribunal Supremo; la STS 534/20 (34ª sentencia del Tribunal Supremo en materia de personas jurídicas)", en blog especializado en Derecho penal económico, <https://enocasionesveoreos.blogspot.com>.
- GARCÍA BAÑUELOS, J.A. (2015): "El delito fiscal como actividad delictiva previa del delito de blanqueo de capitales", *Quincena fiscal*, nº 1/2015, Pamplona.
- GARCÍA NOVOA, C., LÓPEZ DÍAZ, A. (coords.) (2000): *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.
- GIL MARTINEZ, A. (2004): "Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública", en *La Instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública*, Estudios de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Escuela Judicial, nº 64.

- GIMBERNAT ORDEIG, E. (2013): *Estudios sobre el delito de omisión*, 2ª ed., Ed, B de f. Buenos Aires, Argentina.
- GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, J.L. (1979): "El delito fiscal", en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Vol I.
- GOMEZ MARTÍN, V. (2010): "La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos", *La Ley Penal*, nº 73, Sección jurisprudencia aplicada a la práctica, Julio.
- GOMEZ RIVERO, C. (Coord.)(2010): *Nociones Fundamentales de Derecho Penal, Parte Especial*, Tecnos.
- GONZÁLEZ RUS, J.J., en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.) (2000): *Compendio de Derecho Penal Español, Parte Especial*, Marcial Pons.
- GRACIA MARTÍN, L. (1985): *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, Tomo I, Prensas Universitarias de Zaragoza,
- (1985): *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, Tomo II, estudio específico del art. 15 bis del Código Penal Español, Prensas Universitarias de Zaragoza.
- (1988): "La configuración del tipo objetivo en el delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma", en *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, Número 58.
- JUANES PECES, A. (Dir.) (2017): *Memento experto*, Ed. Francis Lefebvre.
- JUFRESA PATAU, F. , GRASAS I HERNANDEZ, F. (2014): "El delito fiscal a la luz de las últimas reformas del Código Penal", *La Ley Penal*, 7823/2014, Ed. La Ley.
- LAMARCA PÉREZ, C. (1985): "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Madrid.
- LANDROVE DIAZ, G. (1971): "Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español", *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Nº1.

- LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M. (2011): *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch.
- LUZÓN CUESTA, J. M. (2011): *Compendio de Derecho Penal, parte especial*, Dykison, julio.
- MAGRO SERVET, V. (2010): *Delitos socioeconómicos*, Ed. El Derecho.
- MALLADA FERNANDEZ, C. (2012): "El delito fiscal como delito previo al blanqueo de capitales", *Quincena fiscal*, nº 10/2012, Pamplona.
- MAQUEDA ABREU, M.L. (2017): *Parte General, Teoría y Práctica*, Tirant lo blanch, Valencia.
- MARTI ANGULO, J.L. (2017): *La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal*, Tesis doctoral, Universidad de Granada, octubre.
- MARTÍN DÉGANO, I. (2001): "La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria", *Carta Tributaria-Monografías*, Nº 1, 1-15 Enero.
- MARTIN QUERALT, J. (2008): "La obtención improcedente de devoluciones de IVA: ¿Delitos contra la Hacienda Pública o estafa a la Administración Pública?", en *Tribuna Fiscal*, Nº 214-215, Sección La Opinión, Agosto-Septiembre, Ed. Ciss.
- (2015), *Derecho tributario*, 20ª ed., Aranzadi.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. (1996): *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tecnos.
- (1998), "El delito de defraudación tributaria", *Revista Penal*, Nº 1.
- (2001), "Imputación subjetiva", en *Derecho Penal Económico*, Manuales de Formación continuada, Consejo General del Poder Judicial, Madrid.
- (2007), "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", en "Delito fiscal y ocultación", en BAJO FERNÁNDEZ, M. (Dir.) *Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas Redondas Derecho y Economía*. Ed. Universitaria Ramón Areces.

- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. en VIVES ANTÓN, T.S. (2010): *Derecho Penal, Parte especial*, 3ª ed. Tirant lo blanch,
- (2011), *Derecho penal económico y de la empresa, parte general*, 3ª ed., Tirant.
- (2013), *Derecho Penal económico y de la empresa*, Tirant lo blanch
- (2013), *Derecho Penal económico y de la empresa, Parte especial*, Tirant lo blanch, 4ª ed
- (2013), "Los elementos subjetivos del tipo de acción (un estudio a la luz de la concepción significativa de la acción)". *Revista Teoría y Derecho: Revista de pensamiento jurídico*. Nº 13.
- . (2016), *Derecho Penal económico y de la empresa. Parte General*. Tirant lo blanch. 5ªed.,
- MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J.M. (1985): "Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español", en *Crónica Tributaria*, Nº 53, Ministerio de Economía.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C.(1982): *El delito fiscal*, Editorial Montecorvo.
- MESTRE DELGADO, E. en, LAMARCA PÉREZ,C. (Coord.)(2011): *Derecho Penal parte especial*. Colex.
- MESTRE DELGADO, E. (1991): *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Servicio de Publicaciones.
- en LAMARCA PÉREZ, C. (Coord.) (2015): *Delitos. La parte especial del Derecho Penal*, 3ª ed., Ed. Colex.
- MERINO JARA, I. y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L.(2004): *El delito fiscal*, Editoriales de Derecho Reunidas.
- MIR PUIG, S. (2009): "Facturas falsas para defraudar a Hacienda", *La Ley Penal*, nº 62, sección legislación aplicada a la práctica, julio, Ed. La Ley.
- MIR PUIG, S. (2010): *Derecho Penal Parte General*, 8º ed., Barcelona, Reppertor.
- MORALES PRATS en QUINTERO OLIVARES, G. (Director) (2011): *Comentarios a la Parte Especial del derecho penal*, 9ª ed., Aranzadi.

- MORILLAS CUEVA, L. en, COBO DEL ROSAL, M. (Dir.) (2000): *Compendio de Derecho Penal Español, Parte Especial*, Marcial Pons.
- (Coord.) (2011), *Sistema de Derecho Penal Español, parte especial*, Dykinson
- . (Dir.) (2016), *Sistema de Derecho Penal, Parte Especial*, Dykinson, 2ªed.,
- MORALES PRATS, F. (1986): "Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales", *Revista Técnico Laboral*, Vol. VIII-Nº 29 y 30.
- MUÑOZ CONDE, F. (1985): *Derecho Penal, Parte Especial*, 6ª ed., Universidad de Sevilla.
- (1989), *El error en Derecho Penal*, Tirant lo Blanch.
- (2000), *Derecho Penal, parte general*. Valencia. 4ª ed., Tirant lo blanch.
- (2013), *Derecho Penal, parte Especial*, Tirant lo blanch, Valencia.
- (2015), *Derecho Penal, parte general*. Tirant lo blanch, Valencia.
- NIETO MARTÍN, A. (1999): *El conocimiento del derecho (Un estudio sobre la vencibilidad del error de prohibición)*, Ed. Atelier.
- NIETO MARTÍN, A. (2015): "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando", en AAVV, *Nociones fundamentales de Derecho Penal Parte Especial*, 2ª ed., Madrid, Tecnos.
- ORTS BERENGUER, E., GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (2017): *Compendio de Derecho Penal, Parte General*, 7ª ed., Madrid, Tirant lo blanch.
- PELAEZ MARTOS, J.M., SANTOLAYA BLAY, M. (2013): *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, Ciss, Wolters Kluwer.
- PEREZ ALONSO, E. (1995): "La duda sobre la prohibición. Especial consideración de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo", *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 48, Fasc/Mes 1, 1995, págs.71-88.
- (2013): *El error sobre las circunstancias del delito*, Tirant lo blanch, Valencia.

- (2019): “La prueba del dolo (eventual) y del error de tipo sobre la edad de la víctima en la jurisprudencia”. *Cuadernos de Política Criminal*.
- PÉREZ MANZANO, M. (2008): "Neutralidad delictiva y blanqueo de capitales: el ejercicio de la abogacía y la tipicidad del delito de blanqueo de capitales", *La Ley Penal*, Nº 53, Sección Estudios, Octubre.
- PÉREZ ROYO, F. (1977): "La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal", en *Medidas Urgentes de reforma fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Vol I.
- PEREZ ROYO, F. (1985): "La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 47-48.
- PEREZ ROYO, F.(1986): *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
- PEREZ ROYO, F. (2005): "La ingeniería fiscal el delito de defraudación tributaria", *Diario La Ley*, nº 6381, Secc. Doctrina, 19/12/2005, Ed. La Ley,
- PEREZ ROYO, F. (2005): "El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala II del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005", *Diario La Ley*, n 6281, Secc. Doctrina, 24/06/2005, Ref. D- 158, Ed. La ley,
- PÉREZ ROYO, F. "Delito fiscal y ocultación", en BAJO FERNÁNDEZ, M. (Dir.) (2007): *Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas Redondas Derecho y Economía*. Ed. Universitaria Ramón Areces.
- PÉREZ ROYO, F. (2012): *Derecho financiero y tributario, parte general*. 22ª ed., Thomson Reuters-Civitas.
- POLAINO NAVARRETE, M. (1986): "El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal", en *Estudios Penales y Criminológicos*, IX, Universidad de Santiago de Compostela.

POLAINO NAVARRETE, M. (Dir.)(2011): *Lecciones de Derecho Penal, Parte Especial*, Tomo II, Tecnos.

POLAINO NAVARRETE, M. (Dir.)(2016): *Lecciones de Derecho Penal, Parte General*, Tomo II, 2ª ed., Tecnos.

QUERALT JIMÉNEZ, J.J. (2010): *Derecho Penal español, parte especial*. Atelier.

— (2015): *Derecho Penal español, parte especial*, Tirant.

QUINTANO RIPOLLÉS, A. (1962): "Naturaleza y calificación de la infracción tributaria", en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos de timbre del Estado, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

QUINTERO OLIVARES, G. (2010): *Parte General del Derecho Penal*, 4ªed., Aranzadi-Thomson Reuters.

RAGUÉS I VALLÉS, R. (2007): *La ignorancia deliberada en Derecho Penal*, Atelier.

RANCAÑO MARTÍN M.A. (1997): *El delito de defraudación tributaria*. Marcial Pons.

REMÓN PEÑALVER, E. (2017): "Naturaleza de la cuota defraudada en el delito fiscal", *Jornadas de especialistas en delincuencia económica*, abril.

REQUEJO CONDE, C. en POLAINO NAVARRETE, M. (Dir.)(2011): *Lecciones de Derecho Penal, Parte Especial*, Tomo II, Tecnos.

RIBES RIBES, A. (2007): *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Ed. Iustel.

ROBLES PLANAS, R. (2008): "Riesgos penales del asesoramiento jurídico", *Diario La Ley*, N° 7015, Sección Doctrina, 18 de sept.

— (2009): "El "hecho propio" de las personas jurídicas y el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Reforma del Código Penal de 2008", *InDret*.

— (2011), "Pena y persona jurídica: crítica del artículo 31 bis CP", *Diario La Ley*, N° 7705, Sección Doctrina.

- ROBLES PLANAS, R., JAVIER RIGGI, E. (2008), "El extraño artículo 65.3 del Código Penal", Barcelona, *InDret*.
- RODRÍGUEZ DEVESA, J.M., (1977): *Derecho Penal Español, parte especial*, 9ª ed.
- (1983), *Derecho Penal Español Parte especial*, 9ª ed., Madrid.
- RODRÍGUEZ DEVESA, J. y SERRANO GÓMEZ, A. (1995): *Derecho Penal Español, parte especial*, Dykinson, Madrid.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (1974): *Presente y futuro del delito fiscal*, Ediciones Civitas.
- RODRIGUEZ MOURULLO, G (1983): "El nuevo delito fiscal", *Comentarios a la legislación penal, Revista de Derecho Público*, Editoriales de derecho Reunidas.
- RODRIGUEZ RAMOS-LADARIA, L (2009): "Residencia fiscal, infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública", *La Ley*, Diario La Ley, Nº 7095,
- RUIZ VADILLO, E., "Las infracciones y delitos tributarios en la Jurisprudencia", en CENTRO DE ESTUDIOS JUDICIALES (1988): *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos Administrativos y penales*, Centro de publicaciones Ministerio de Justicia.
- SAIZ DIAZ, C. (2000): "Causas de exención y modificación de la responsabilidad penal en el delito fiscal contra la Hacienda Pública", *Terceras Jornadas sobre delito fiscal, Gaceta Fiscal*, Enero.
- SAIZ DIAZ, C. (2005): "El delito de defraudación tributaria: delimitación del elemento subjetivo del tipo", *Diario La Ley*, Nº6378.
- SAINZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2004): *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Ed. Colex.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2010): "Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal", *Quincena Fiscal*, nº 7/2010, Pamplona, Ed. Aranzadi.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, P., en SILVA SÁNCHEZ, J.M. (Dir.) (2012): *El nuevo Código Penal, Comentarios a la reforma*, Ed. La Ley.

SERRANO GÓMEZ, A. (1977): *Fraude tributario (delito fiscal)*, Editorial de Derecho financiero, Editoriales de Derecho Reunidas.

SERRANO GÓMEZ, A. (2012): *Curso de derecho Penal*, Parte Especial, Dykinson.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L. (2002): *Leyes Tributarias comentadas, Delitos contra la Hacienda Pública*, Editoriales de Derecho Reunidas.

SIMÓN ACOSTA, E. (1998): *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi.

SILVA SÁNCHEZ, J.M. (Dir.) (2003): *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Marcial Pons, Barcelona.

— (2005), *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier.

— (2010), "La reforma del Código Penal: una aproximación desde el contexto", *Diario La Ley*, Nº 7464, Sección Doctrina.

— (2013), *Fundamentos del Derecho Penal de la empresa*, Edisofer.

SILVA SÁNCHEZ, J.M., PASTOR MUÑOZ, N.N MONTANER FERNÁNDEZ, R. (2011): "La responsabilidad penal de los administradores". Doctrina que forma parte del libro *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, ed. nº1, Ed. La Ley, Madrid, Marzo.

SOLA RECHE, E. en ROMEO CASABONA, C.M. (Coord.) (2016): *Derecho Penal, Parte Especial*, Granada, Ed. Comares.

SOTO NIETO, F. (2003): "Inducción en el delito especial propio (delito fiscal)", *Diario La Ley*, Nº 5866, Sección Columna, 8 de Oct.

SUAREZ GONZALEZ, C.J. "El delito de defraudación tributaria", en, COBO DEL ROSAL (Dir.), (1997): *Revista de Derecho Público, Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo XVIII, Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

SUAREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C. (Coord.), JUDEL PRIETO, A., PIÑOL RODRÍGUEZ, J.R. (2011): *Manual de derecho Penal, tomo II, Parte Especial*, 5ª ed., Thomson.

TIEDEMANN, K. (2010): *Manual de Derecho Penal económico, Parte general y especial*, Tirant lo blanch, Valencia.

TERRADILLOS BASOCO, J.M. (Coord.), ALCALÉ SÁNCHEZ, M., RÍOS CORBACHO, J.M., RUIZ RODRÍGUEZ, L.R., GONZÁLEZ AGUDELO, G., RODRÍGUEZ MORO, L. (2012): *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal, Derecho Penal Parte Especial*, Tomo IV, (Derecho Penal económico), Iustel.

ZUGALDÍA ESPINAR, J.M. (dir) (2004): *Derecho penal, parte general*, Tirant lo blanch

— (dir) (2016): *Lecciones de Derecho Penal, Parte General*, 3ª ed. Tirant lo blanch, Valencia.

JURISPRUDENCIA CITADA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Tribunal Constitucional, Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005

Tribunal Constitucional, Sentencia 129/2008, de 27 de octubre de 2008.

Tribunal Constitucional, Sentencia 57/2010, de 4 de octubre de 2010

TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO PENAL)

Tribunal Supremo, Sentencia de 9 de julio de 1904

Tribunal Supremo, Sentencia de 12 de marzo de 1986

Tribunal Supremo, Sentencia de 12 de mayo de 1986

Tribunal Supremo, Sentencia de 2 de marzo de 1988

Tribunal Supremo, Sentencia de 27 de diciembre de 1990, rec. 2458/1989

Tribunal Supremo, Sentencia de 28 de junio de 1991

Tribunal Supremo, Sentencia de 5 de noviembre de 1991

Tribunal Supremo, Sentencia de 20 de noviembre 1991

Tribunal Supremo, Sentencia de 3 de diciembre de 1991, rec. 4267/1988

Tribunal Supremo, Sentencia nº 4874/1988, de 12 de diciembre de 1991

Tribunal Supremo, Sentencia 27 de diciembre de 1991

Tribunal Supremo, Sentencia nº 374/1993, de 24 de febrero de 1993

Tribunal Supremo, Sentencia de 23 de abril de 1992, rec. 3654/1992

Tribunal Supremo, Sentencia nº 1277/1993, de 31 de mayo de 1993

Tribunal Supremo, Sentencia nº 2401/1992, de 31 de octubre de 1992

Tribunal Supremo, Sentencia nº 1231/1999 de 26 de julio de 1999

Tribunal Supremo, Sentencia nº 374/1993, de 24 de febrero de 1993

Tribunal Supremo, Sentencia nº 181/1993, de 9 de marzo de 1993
Tribunal Supremo, Sentencia nº 973/1993, de 26 de abril de 1993
Tribunal Supremo, Sentencia nº 274/1996, de 20 de mayo de 1996
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1/1997, de 28 de octubre de 1997
Tribunal Supremo, Sentencia nº 274/1998, de 25 de febrero de 1998
Tribunal Supremo, Sentencia nº 797/1999, de 20 de mayo de 1999
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1493/1999, de 21 de diciembre de 1999
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1012/2000, de 5 de junio de 2000
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1688/2000, de 6 de noviembre de 2000
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1940/2000, de 18 de diciembre de 2000
Tribunal Supremo, Sentencia nº 123/2001, de 5 de febrero de 2001
Tribunal Supremo, Sentencia nº 264/2001, de 16 de febrero de 2001
Tribunal Supremo, Sentencia nº 20/2001, de 28 de marzo de 2001
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1629/2001, de 10 de octubre de 2001
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1807/2001, de 30 de octubre de 2001
Tribunal Supremo, Sentencia núm. nº 2486/2001, de 21 diciembre de 2001
Tribunal Supremo, Sentencia nº 2476/2001, de 26 de diciembre de 2001
Tribunal Supremo, Sentencia nº 827/2002 de 16 de Mayo
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1211/2002, de 29 de junio de 2002
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1336/2002, de 15 de julio de 2002
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1337/2002, de 26 de octubre de 2002
Tribunal Supremo, Sentencia nº 2069/2002, de 5 de diciembre de 2002
Tribunal Supremo, Sentencia nº 2115/2002, de 3 de enero de 2003
Tribunal Supremo, Sentencia nº 371/2003, de 15 de marzo de 2003
Tribunal Supremo, Sentencia nº 44/2003, de 3 de abril de 2003
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1590/2003, de 22 abril de 2003

Tribunal Supremo, Sentencia nº 539/2003, de 30 de abril de 2003
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1027/2003 de 14 de julio de 2003
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1132/2003 de 10 de septiembre de 2003
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1590/2003, de 22 de abril de 2004
Tribunal Supremo, Sentencia nº 38/2005, de 28 de Enero de 2005
Tribunal Supremo, Sentencia nº 17/2005, de 3 de febrero de 2005
Tribunal Supremo, Sentencia nº 181/2005 de 15 febrero
Tribunal Supremo, Sentencia nº 83/2005, de 2 de marzo de 2005:
Tribunal Supremo, Sentencia nº 643/2005, de 19 de mayo de 2005
Tribunal Supremo, Sentencia nº 774/2005, de 2 de junio de 2005
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1113/2005, de 15 de septiembre de 2005
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1599/2005, de 14 de noviembre de 2005
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005
Tribunal Supremo, Sentencia nº 13/2006, de 20 de enero de 2006
Tribunal Supremo, Sentencia nº 192/2006 de 1 febrero de 2006
Tribunal Supremo, Sentencia nº 737/2006, de 20 de junio de 2006
Tribunal Supremo, Sentencia nº 788/2006, de 22 de junio de 2006
Tribunal Supremo, Sentencia nº 827/2006, de 10 de Julio de 2006
Tribunal Supremo, Sentencia nº 797/2006, de 20 de julio de 2006
Tribunal Supremo, Sentencia nº 952/2006, de 6 de octubre de 2006:
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1220/2006, de 15 de diciembre de 2006
Tribunal Supremo, Sentencia nº 160/2009, de 12 de febrero de 2009
Tribunal Supremo, Sentencia nº 163/2008, de 08 de abril de 2008
Tribunal Supremo, Sentencia nº 305/2008 de 29 de mayo de 2008
Tribunal Supremo, Sentencia nº 520/2008, de 15 de julio de 2008
Tribunal Supremo, Sentencia nº 801/2008, de 26 de noviembre de 2008

Tribunal Supremo, Sentencia nº 611/2009, de 29 de mayo de 2009
Tribunal Supremo, Sentencia nº 669/2009, de 1 de junio de 2009
Tribunal Supremo, Sentencia nº 906/2009, de 23 de septiembre de 2009
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1046/2009, de 27 de octubre de 2009
Tribunal Supremo, Sentencia nº 57/2009, de 2 de febrero de 2009
Tribunal Supremo, Sentencia nº 423/2010, de 21 de abril de 2010
Tribunal Supremo, Sentencia nº 445/2010, de 13 de mayo de 2010
Tribunal Supremo, Sentencia nº 606/2010, de 25 de junio de 2010
Tribunal Supremo, Sentencia nº 171/2011, de 17 de marzo de 2011
Tribunal Supremo, Sentencia nº 346/2011, de 5 de mayo de 2011
Tribunal Supremo, Sentencia nº 807/2011, de 19 de julio de 2011
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1020/2011, de 11 de octubre de 2011
Tribunal Supremo, Sentencia nº 1076/2011, de 25 de octubre de 2011
Tribunal Supremo, Sentencia nº 974/2012, de 5 de diciembre de 2012
Tribunal Supremo, Sentencia nº 494/2014, de 18 de junio de 2014
Tribunal Supremo, Sentencia nº 508/2015, de 27 de julio de 2015
Tribunal Supremo, Sentencia nº 523/2015, de 5 de octubre de 2015
Tribunal Supremo, Sentencia nº 625/2015, de 22 de diciembre de 2015
Tribunal Supremo, Sentencia nº 499/2016, de 09 de junio de 2016
Tribunal Supremo, Sentencia nº 876/2016, de 22 de junio de 2016
Tribunal Supremo, Sentencia nº 665/2016, de 20 de julio de 2016.
Tribunal Supremo, Sentencia nº 717/2016, de 27 de septiembre de 2016
Tribunal Supremo, Sentencia nº 876/2016, de 22 de noviembre de 2016
Tribunal Supremo, Sentencia nº 892/2016, de 25 de noviembre de 2016
Tribunal Supremo, Sentencia nº 306/2017, de 27 de abril de 2017
Tribunal Supremo, Sentencia nº 374/2017, de 24 de mayo de 2017

Tribunal Supremo, Sentencia nº 751/2017 de 23 de noviembre de 2017

Tribunal Supremo, Sentencia nº 766/2017, de 28 de noviembre de 2017

Tribunal Supremo, Sentencia nº 45/2018 de 26 de enero de 2018

Tribunal Supremo, Sentencia nº 1286/2018, de 5 de abril de 2018

Tribunal Supremo, Sentencia nº 290/2018, de 14 de junio de 2018

Tribunal Supremo, Sentencia nº 310/2018, de 26 de junio de 2018

Tribunal Supremo, Sentencia nº 327/2018 de 4 de julio de 2018

Tribunal Supremo, Sentencia nº 407/2018, de 18 de septiembre de 2018

Tribunal Supremo, Sentencia nº 582/2018, de 22 de noviembre de 2018

Tribunal Supremo, Sentencia nº 632/2018, de 12 de diciembre de 2018

Tribunal Supremo, Sentencia nº 740/2018, de 6 de febrero de 2019

Tribunal Supremo, Sentencia nº 89/2019, de 19 de febrero de 2019

Tribunal Supremo, Sentencia nº 209/2019, de 22 de abril de 2019

Tribunal Supremo, Sentencia nº 40/2020, de 6 de febrero de 2020

Tribunal Supremo, Sentencia nº 296/2020, de 10 de junio de 2020

Tribunal Supremo, Sentencia nº 534/2020, de 22 de octubre de 2020

Tribunal Supremo, Sentencia 1940/2000, de 18 de diciembre de 2000

TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO)

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 29 de abril de 2004, rec. 1575/1999

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 11 de noviembre de 2009, rec. 8294/2003

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 11 de marzo de 2015, rec. 2129/2013

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, 2146/2016, de 4 de octubre de 2016

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 19 de junio de 2019, rec. 502/2017,

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo 1802/2019, de 17 de diciembre de 2019

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA (CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO)

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, nº 143/2015, de 29 de enero de 2015

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo 451/2017, de 3 de mayo de 2017

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, nº 495/2017, de 16 de mayo de 2017

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo nº 55/2018, de 13 de febrero de 2018

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, nº 148/2018, de 12 de abril de 2018

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 738/2019, de 22 de julio de 2019

Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 358/2019, de 21 de octubre de 2019

AUDIENCIA NACIONAL (PENAL)

Audiencia Nacional nº 28/2007, de 19 de abril de 2007

Audiencia Nacional nº 46/2007, de 25 de julio de 2007

Audiencia Nacional nº 32/2016, de 15 de noviembre de 2016

Audiencia Nacional nº 13/2018, de 4 de mayo de 2018

AUDIENCIA NACIONAL (CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO)

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, de 19 de junio de 2019, rec. 502/2017

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, de 5 de junio de 2019, rec. 14/2017

AUDIENCIAS PROVINCIALES

Audiencia Provincial de Salamanca, Sentencia de 23 de Junio de 1982

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia de 2 de junio de 1998

Audiencia Provincial de Baleares, Sentencia nº 202/1998, de 31 de julio de 1998

Audiencia Provincial de Valencia, Sentencia nº 447/1998, de 3 de diciembre de 1998

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 310/1999, de 30 de junio de 1999

Audiencia Provincial de Valencia, Sentencia nº 20/2000, de 1 de febrero de 2000

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 259/2000, de 4 de junio de 2000

Audiencia Provincial Barcelona, Sentencia de 31 de julio de 2000, rec. 7421/1998

Audiencia Provincial de Ávila 140/2001, Sentencia de 2 de octubre de 2001

Audiencia Provincial de Madrid, 61/2002, Sentencia de 11 de febrero de 2002

Audiencia Provincial de Madrid, 94/2002, Sentencia de 5 de marzo de 2002

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 475/2002, de 20 de septiembre de 2002

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 247/2003, de 23 de mayo de 2003

Audiencia Provincial de Sevilla, Sentencia nº 335/2003, de 21 de julio de 2003

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 756/2006, de 10 de noviembre de 2003

Audiencia Provincial de Lugo, Sentencia nº 52/2004, de 25 de febrero de 2004

Audiencia Provincial de Burgos Sentencia nº 20/2004, de 1 de abril de 2004:

Audiencia Provincial de Cáceres, Sentencia de 25 de mayo de 2004

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 613/2004, de 15 de junio de 2004

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 744/2004, de 23 de julio de 2004

Audiencia Provincial de Granada, Sentencia nº 534/2004, de 13 de septiembre de 2004

Audiencia Provincial de Ciudad Real, Sentencia nº 27/2006, de 16 de marzo de 2006

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 321/2006, de 25 de julio de 2006

Audiencia Provincial de Cádiz, Sentencia nº 308/2006, de 28 de septiembre de 2006

Audiencia Provincial de Almería, Sentencia nº 117/2007, de 27 de abril de 2007

Audiencia Provincial de Sevilla, Sentencia nº 364/2007, de 19/07/2007

Audiencia Provincial de Madrid, 10 de octubre de 2007

Audiencia Provincial de Murcia, Sentencia nº 52/2007, de 22 de octubre de 2007

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 389/2007, de 9 de octubre de 2007

Audiencia Provincial de Navarra, Sentencia nº 152/2008, de 22 de octubre de 2008

Audiencia Provincial de Baleares, Sentencia nº 47/2008, de 31 de marzo de 2008

Audiencia Provincial de Zaragoza, Sentencia nº 369/2008, de 30 de mayo de 2008

Audiencia Provincial de Navarra, Sentencia nº 152/2008, de 22 de octubre de 2008

Audiencia Provincial de Cádiz, Sentencia nº 434/2008, de 19 de diciembre de 2008

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 241/2009, de 23 de marzo de 2009

Audiencia Provincial de Sevilla, Sentencia nº 284/2009, de 15 de mayo de 2009

Audiencia Provincial de León, Sentencia nº 96/2007, de 7 de octubre de 2009

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 159/2009 de 30 de diciembre de 2009

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 102/2010, de 29 de enero de 2010

Audiencia Provincial de Las Palmas, Sentencia nº 64/2010, de 8 de marzo de 2010

Audiencia Provincial de A Coruña, Sentencia nº 222/2010, de 14 de junio de 2010

Auto de la Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 505/2011, de 12 de julio de 2011

Audiencia Provincial de Zaragoza, Sentencia nº 257/2011, de 25 de julio de 2011

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 273/2011, de 15 de septiembre de 2011

Audiencia Provincial de Castellón, Sentencia nº 546/2011, de 07 de diciembre de 2011

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 321/2011, de 19 de diciembre de 2011

Audiencia Provincial de Asturias, Sentencia nº 200/2012, de 24 de abril de 2012

Audiencia Provincial de Huelva, Sentencia nº 27/2012, de 7 de febrero de 2012

Audiencia Provincial de Valencia, Sentencia nº 576/2012, de 2 de noviembre de 2012

Audiencia Provincial de A Coruña, Sentencia nº 102/2013, de 12 de febrero de 2013

Audiencia Provincial de Valencia, Sentencia nº 319/2013, de 25 de marzo de 2013

Audiencia Provincial de de Castellón, Sentencia nº 354/2013, de 25 de noviembre de 2013

Audiencia Provincial de Vizcaya, Sentencia nº 90151/2014, de 16 de abril de 2014

Audiencia Provincial de Las Palmas, Sentencia nº 115/2014, de 16 de mayo de 2014

Audiencia Provincial de Tarragona, Sentencia nº 373/2014, de 18 de septiembre de 2014

Audiencia Provincial de León, Sentencia nº 519/2014, de 14 de octubre de 2014

Audiencia Provincial de Córdoba, Sentencia nº 486/2014, de 14 de noviembre de 2014

Audiencia Provincial de Alicante, Sentencia nº 12/2015, de 14 de enero de 2015

Audiencia Provincial de Alicante, Sentencia nº 49/2015, de 30 de enero de 2015

Audiencia Provincial de Castellón, Sentencia nº 67/2015, de 11 de marzo de 2015

Audiencia Provincial de Almería, Sentencia nº 180/2015, de 17 de abril de 2015

Audiencia Provincial de Málaga, Sentencia nº 297/2015, de 8 de junio de 2015

Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife, Sentencia nº 267/2015, de 18 de junio de 2015

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 598/2015 de 30 de junio de 2015

Audiencia Provincial de Las Palmas, Sentencia nº 217/2015, de 2 de octubre de 2015

Audiencia Provincial de Córdoba, Sentencia nº 415/2015, de 21 de octubre de 2015

Audiencia Provincial de Las Palmas Sentencia nº 198/2015, de 23/11/2015

Audiencia Provincial de Asturias, Sentencia nº 561/2015, de 11 de diciembre de 2015

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 948/2015, de 16 de diciembre de 2015

Audiencia Provincial de Jaén, Sentencia nº 143/2015, de 20 de abril de 2015

Audiencia Provincial de Cádiz, Sentencia nº 374/2015, de 22 de diciembre de 2015

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 31/2016, de 21 de enero de 2016

Audiencia Provincial de Pontevedra, Sentencia nº 29/2016, de 4 febrero de 2016

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 95/2016, de 8 de febrero de 2016

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 77/2016, de 10 de febrero de 2016,

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 294/2016, de 05 de abril de 2016

Audiencia Provincial de Las Palmas, Sentencia nº 35/2016, de 11 de febrero de 2016

Audiencia Provincial de Asturias, Sentencia nº 50/2016, de 18 de marzo de 2016

Audiencia Provincial de A Coruña, Sentencia nº 204/2017, de 11 de mayo de 2016

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 408/2016, de 25 de mayo de 2016

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia de fecha 5 de julio de 2016

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 710/2016, de 13 de octubre de 2016

Audiencia Provincial de Almería, Sentencia nº 421/2016, de 20 de octubre de 2016

Audiencia Provincial de Zaragoza, Sentencia nº 506/2016, de 24 de octubre de 2016

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 615/2016, de 2 de noviembre de 2016

Audiencia Provincial de Penal, Sentencia nº 32/2016, de 15 de noviembre de 2016

Audiencia Provincial de Castellón, Sentencia nº 287/2016, de 5 de diciembre de 2016

Audiencia Provincial de Guadalajara, Sentencia nº 105/2016, de 7 de diciembre de 2016

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 694/2016, de 14 de diciembre de 2016

Audiencia Provincial de Guadalajara, Sentencia nº de 17 de diciembre de 2016

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 823/2016, de 23 de diciembre de 2016

Audiencia Provincial de A Coruña, Sentencia nº 12/2017, de 9 de enero de 2017

Audiencia Provincial de Baleares, Sentencia nº 13/2007, de 17 de febrero de 2017

Audiencia Provincial de A Coruña, Sentencia nº 25/2017, de 17 de febrero de 2017

Audiencia Provincial de Lleida, Sentencia nº 97/2017, de 14 de marzo de 2017

Audiencia Provincial de Baleares, Sentencia nº 180/2017, de 28 de abril de 2017

Audiencia Provincial de Guipúzcoa, Sentencia nº 42/2017, de 4 de mayo

Audiencia Provincial de Pontevedra, Sentencia nº 38/2017, de 30 de junio de 2017

Audiencia Provincial de Córdoba, Sentencia nº 328/2017, de 17 de julio de 2017

Audiencia Provincial de Murcia, Sentencia nº 457/2017, de 30 de octubre de 2017

Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife, Sentencia nº 446/2017, de 30 de octubre de 2017

Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife, Sentencia nº 487/2017, de 4 de diciembre de 2017

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 935/2017 de 12 de diciembre de 2017

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 932/2017 de 13 de diciembre de 2017

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 537/2017 de 14 de diciembre de 2017

Audiencia Provincial de Valencia, Sentencia nº 417/2017 de 15 de junio de 2017

Audiencia Provincial de Pontevedra, Sentencia nº 38/2017 de 30/06/2017

Audiencia Provincial de Pontevedra, Sentencia nº 28/2018 de 29 de enero de 2018

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 113/2018, de 11 de febrero de 2018, confirmada por STS 296/2020, de 10 de junio de 2020

Audiencia Provincial de Almería, Sentencia nº 68/2018, de 12 de febrero de 2018

Audiencia Provincial de Murcia, Sentencia nº 67/2018, de 16 de febrero de 2018

Audiencia Provincial de Lleida, Sentencia nº 82/2018, de 28 de febrero de 2018

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 279/2018, de 23 de mayo de 2018

Audiencia Provincial de Pontevedra, Sentencia nº 51/2018, de 22 de mayo de 2018

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 279/2018, de 23 de mayo de 2018

Audiencia Provincial de Málaga, Sentencia nº 196/2018, de 24 de mayo de 2018

Audiencia Provincial de Guipúzcoa, Sentencia nº 142/2018, de 25 de junio de 2018

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 545/2018, 16 de julio de 2018

Audiencia Provincial de Baleares, Sentencia nº 363/2018, de 18/09/2018

Audiencia Provincial de Alicante, Sentencia nº 307/2018, de 15 de octubre 2018

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 741/2018, de 22 de octubre de 2018

Audiencia Provincial de Girona, Sentencia nº 486/2018, de 23 de octubre de 2018

Audiencia Provincial de Badajoz, Sentencia nº 170/2018, de 24 de octubre de 2018

Audiencia Provincial de Girona, Sentencia nº 486/2018, de 23 de octubre de 2018

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 701/2018, 16 de noviembre de 2018

Audiencia Provincial de Asturias, Sentencia nº 426/2018, de 22 de noviembre de 2018

Audiencia Provincial de Alicante, Sentencia nº 380/2018, de 28 de noviembre de 2018

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 521/2018, de 12 diciembre de 2018

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 53/2019, de 22 de enero de 2019

Audiencia Provincial de Madrid, 44/2019, de 25 de enero de 2019

Audiencia Provincial de Barcelona, rec. 36/2019, de 21 de mayo de 2019

Audiencia Provincial de Barcelona, Sentencia nº 554/2019, de 9 de septiembre de 2019

Audiencia Provincial de Navarra, Sentencia nº 219/2019, de 4 de noviembre de 2019

Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia nº 672/2019, de 25 de noviembre de 2019

JUZGADO DE LO PENAL

Juzgado de lo. Penal nº 4 Palma de Mallorca, Sentencia, nº 220/2010, de 30 de mayo de 2010

Juzgado de lo. Penal nº 4 Málaga, de 29 de febrero de 2012, rec. 7/2005

Juzgado de lo. Penal nº 5 de Palma Mallorca, nº 161/2014, de fecha 9 de abril de 2014

Juzgado de lo. Penal de 2 de marzo de 2018, rec. 184/2016

Juzgado de lo. Penal nº 27 Madrid, nº 139/2015, de 31 de marzo de 2015

Juzgado de lo. Penal nº13 Barcelona, de 15 de diciembre de 2015

JUZGADOS INSTRUCCION

Auto del Juzgado de. Instrucción nº 6 Madrid, de 11 de mayo de 2010, rec. 14/2009

ACUERDOS NO JURISDICCIONALES

Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala 2ª del Tribunal Supremo, de 26 octubre de 2010

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Res. TEAC 4574/2015 de 18 septiembre de 2018