



Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Público

TESIS DOCTORAL

Problemas de los delitos contra la Hacienda Pública. En particular, la responsabilidad penal del asesor fiscal

Doctoranda: Dña. NATALIA TORRES CADAVID

Director: Prof. Dr. Dres. h. c. D. MIGUEL DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO,
Catedrático de Derecho Penal de la Universidad de León

León - 2017

Esta tesis doctoral se inscribe en los proyectos de investigación “Las garantías penales como límite y guía en la solución de problemas penales complejos: la necesidad de evitar atajos” (Referencia: DER2013-47511-R, Ministerio de Ciencia e Innovación) y “Principios y garantías penales: sectores de riesgo” (Referencia: DER2016-76715-R, Ministerio de Ciencia e Innovación) de los que es investigador principal el Prof. Dr. Dres. h. c. MIGUEL DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Catedrático de Derecho Penal de la Universidad de León, y de cuyo equipo de trabajo formo parte. En el marco del primero de los proyectos que refiero, me fue concedida una ayuda predoctoral de formación de personal investigador (FPI) que disfruté entre el 1 de febrero de 2012 y el 31 de enero de 2016 (Referencia: BES-2011-047988, Ministerio de Ciencia e Innovación) y, además, tres ayudas de movilidad predoctoral para realizar estancias breves de investigación. La primera, la realicé en la Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia (Módena, Italia) bajo la asesoría del Catedrático italiano Prof. Dr. LUIGI FOFFANI entre el 1 de junio y el 31 de agosto de 2013 (Referencia: EEBB-I-13-06515, Ministerio de Ciencia e Innovación). Las dos siguientes las realicé en el Institut für die Gesamten Strafrechtswissenschaften, Rechtsphilosophie und Rechtsinformatik de la Ludwig-Maximilians-Universität München (Múnich, Alemania), bajo la asesoría del Catedrático alemán Prof. Dr. Dr. h. c. mult. BERND SCHÜNEMANN entre el 5 de mayo y el 2 de septiembre de 2014 (Referencia: EEBB-C-14-00502, Ministerio de Ciencia e Innovación) y entre el 2 de julio y el 30 de octubre de 2015 (Referencia: EEBB-I-15-09649, Ministerio de Ciencia e Innovación). Adicionalmente, realicé tres estancias predoctorales de investigación en la Universidad EAFIT (Medellín, Colombia), bajo la asesoría de la Catedrática Profa. Dra. GLORIA MARÍA GALLEGO GARCÍA, entre el 23 de marzo y el 8 de mayo de 2013, entre el 19 de abril y 3 de mayo de 2014 y entre el 5 de diciembre de 2015 y 11 de enero de 2016.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

ÍNDICE DE ABREVIATURAS	15
INTRODUCCIÓN.....	25
PRIMERA PARTE	
ALGUNOS PROBLEMAS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.....	31
CAPÍTULO I	
El bien jurídico protegido y los elementos objetivos del tipo de injusto.....	39
1. Introducción.....	39
2. Dos presupuestos del delito fiscal.....	42
A. La delimitación del ámbito típico con categorías de naturaleza tributaria: la preexistencia de una relación jurídico-tributaria	42
B. La existencia de dos injustos penales	48
i) De defraudación del contribuyente	50
ii) De defraudación del pagador a cuenta (retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta).....	51
3. El bien jurídico protegido por el art. 305 CP.....	51
A. Breve referencia al estado de la cuestión.....	52
i) Las tesis de orientación patrimonial	52
ii) Las tesis funcionales	54
B. Toma de postura	55
4. La conducta típica.....	77
A. El contenido del verbo rector defraudar	78
i) Breve referencia al estado de la cuestión.....	78
a) La teoría de la infracción del deber	78
b) Las teorías del engaño.....	79
ii) Toma de postura.....	80

B. La posibilidad de comisión de la defraudación por omisión	85
C. La definición de las modalidades típicas	88
5. El resultado típico	91
A. Breve referencia al estado de la cuestión.....	91
B. Toma de postura	92

CAPÍTULO II

Los elementos subjetivos del tipo de injusto	97
1. Introducción.....	97
2. La naturaleza de los elementos del tipo de injusto del delito de defraudación tributaria	102
A. Los sujetos	110
B. Por acción u omisión	112
C. Los verbos (defraudar) eludiendo, obteniendo y disfrutando.....	113
D. Tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, ingresos a cuenta, devoluciones y beneficios fiscales	116
E. Indebidamente	119
F. La condición, la cuantía y la pena	125
3. El discutido elemento subjetivo del injusto	126
4. La exigencia de dolo	130
A. El elemento cognoscitivo del dolo.....	131
B. El elemento volitivo del dolo.....	139

CAPÍTULO III

La exclusión del dolo por un error de tipo y su distinción de la afectación de la culpabilidad por errores de prohibición	141
1. Introducción.....	141

2.	Delimitación entre el error de tipo y el error de prohibición desde la perspectiva de la teoría (restringida) de la culpabilidad	143
3.	Peculiaridades del tratamiento del error en el delito de defraudación tributaria	151
4.	Propuestas de tratamiento del error en el delito fiscal	155
	A. Soluciones con la teoría de la culpabilidad	156
	i) El delito de defraudación tributaria como un tipo que contiene elementos de valoración global del hecho	156
	ii) El delito de defraudación tributaria como un tipo penal en blanco	161
	iii) El delito de defraudación tributaria como un tipo penal con elementos normativos (“en estricto sentido”)	166
	B. Soluciones con la teoría del dolo	170
5.	Toma de postura	172
	A. El dolo requiere del conocimiento de la obligación tributaria.....	172
	B. Teoría del dolo o teoría de la culpabilidad	175
	i) Teoría del dolo: hay que replantear los postulados de la teoría de la culpabilidad.....	175
	ii) No hay motivo para abandonar la teoría de la culpabilidad.....	176
	A. El error en el delito de defraudación tributaria. Una propuesta de tratamiento.....	178
	i) El error sobre los elementos del tipo objetivo	178
	ii) El error de tipo	182
	iii) El error de subsunción	183

SEGUNDA PARTE

LA ACTIVIDAD DE ASESORÍA FISCAL EN EL CONTEXTO DE LOS PROBLEMAS DE AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA	186
--	-----

CAPÍTULO IV

La actividad de asesoría fiscal y la delimitación del objeto de estudio	187
1. Introducción.....	187
2. La relevancia y la pertinencia de un estudio específico de la responsabilidad penal del asesor fiscal.....	188
3. Tres premisas para el estudio de la responsabilidad penal del asesor fiscal.....	192
A. La existencia de una determinada relación jurídico-tributaria.....	193
B. La (legítima o ilegítima) pretensión del contribuyente de conseguir un ahorro tributario	196
C. La tarea del asesor fiscal: contribuir con esa pretensión	202
4. El concepto y la regulación de la actividad de asesoría fiscal	205
5. El asesor fiscal es un profesional en materia tributaria	212
A. El asesor fiscal es un experto o un técnico, que posee la cualificación necesaria en materia tributaria.....	214
B. Para realizar actos propios de la actividad de asesoría fiscal	216
C. De forma habitual y principal	218
D. Pública y reconocida socialmente.....	218
E. Y con el cobro de unos honorarios por la prestación de sus servicios	219
6. El contenido de la actividad de asesoría fiscal	219
A. Asesoría	219
i) Suministro de información.....	220
ii) Consejo	221
B. Representación.....	224
C. Otras actividades ejecutivas de planificación fiscal	228
D. Actividades contables	229
7. La extensión del objeto de estudio: La eventual responsabilidad penal del asesor fiscal	230

A. Otros delitos (diferentes al del art. 305 CP) que puede cometer el asesor fiscal...	230
B. El análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal en otros ordenamientos jurídicos	232
i) En Alemania.....	234
ii) En Italia.....	235
C. El estado de la cuestión en España	237
i) El asesor fiscal hace parte del círculo de posibles autores, por lo tanto, puede responder penalmente como autor y partícipe del delito de defraudación tributaria	238
ii) El asesor fiscal no hace parte del círculo de posibles autores, pero puede ser autor con base en el art. 31 CP y partícipe del delito de defraudación tributaria	239
iii) Algunas otras posiciones eclécticas	241
8. Toma de postura: una particular propuesta de análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal.....	244
 CAPÍTULO V	
Clasificación del tipo de defraudación tributaria.....	249
1. Delito común o delito especial	249
A. El delito de defraudación tributaria como un delito común	251
B. El delito de defraudación tributaria como un delito especial	257
C. El delito de defraudación tributaria como un delito especial y, a la vez, común ..	258
2. El círculo de posibles autores	260
A. Las diferentes posturas	262
i) El contribuyente	263
ii) Los sujetos pasivos de la obligación tributaria: el contribuyente y el sustituto	264

iii)	El contribuyente, el sustituto y los responsables del tributo.....	265
iv)	El contribuyente, el sustituto, los responsables del tributo y los demás obligados tributarios.....	266
v)	El contribuyente, el sustituto, el responsable del tributo, los demás obligados tributarios y el representante del obligado tributario	267
vi)	Cualquiera que ocupe la posición del sujeto pasivo de la relación.....	269
B.	Toma de postura	269
i)	El elemento del que proviene la especialidad	269
ii)	Definición del círculo de posibles autores	274
3.	Delito de infracción de deber, de dominio o mixto	286
A.	El delito de defraudación tributaria como un delito especial de infracción de deber	287
B.	El delito de defraudación tributaria como un delito especial de dominio	288
i)	Exposición básica.....	288
ii)	La propuesta de CHOCLÁN MONTALVO.....	288
iii)	La propuesta de ROBLES PLANAS	290
C.	El delito de defraudación tributaria como un delito especial mixto	291
i)	Exposición básica.....	291
ii)	La propuesta de SILVA SÁNCHEZ.....	291
iii)	La propuesta de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ.....	292
iv)	La propuesta de GÓMEZ MARTÍN	293
D.	Toma de postura	294
i)	La definición de delito especial	294
ii)	El fundamento material de la restricción del círculo de autores.....	295
iii)	El delito de defraudación tributaria es un delito especial de dominio al que subyace la infracción de un deber jurídico extrapenal (no institucionalizado)..	296

CAPÍTULO VI

Aproximación a las diferentes teorías sobre la autoría y la participación en los delitos especiales.....	299
1. Exposición de las diferentes posturas doctrinales para la determinación de la autoría (y la participación) en el delito de defraudación tributaria.....	299
A. Concepto unitario de autor versus concepto restrictivo de autor.....	301
i) Exposición básica de ambos conceptos: la accesoriedad como criterio de distinción.....	301
ii) El concepto unitario de autor, el concepto restrictivo de autor y los delitos especiales	303
a) ¿Son compatibles los conceptos unitario y restrictivo de autor con el carácter accesorio de la intervención del extraneus en relación con la del intraneus?	304
b) ¿Son idóneos los conceptos unitario y restrictivo de autor para tener en cuenta la diferencia de injusto entre la conducta del intraneus y la del extraneus en los delitos especiales? Y además, ¿resultan idóneos para apreciar la posible diferencia de merecimiento de pena entre la conducta del intraneus y la del extraneus?	308
iii) Críticas a cada uno de los conceptos de autor.....	313
a) Razones prejurídicas	313
b) Razones dogmáticas.....	316
c) Razones político-criminales.....	319
B. El concepto extensivo de autor	321
i) Exposición básica del concepto extensivo de autor y de las primeras teorías diferenciadoras	321
a) El concepto extensivo-objetivo de autor.....	323
b) El concepto extensivo-subjetivo de autor	323
ii) El concepto extensivo de autor y los delitos especiales.....	325
iii) Críticas al concepto extensivo de autor	326

C. Las teorías diferenciadoras desarrolladas en el marco del concepto restrictivo de autor	328
i) La teoría objetivo-formal	328
ii) Las teorías objetivo-materiales	332
iii) La teoría del dominio del hecho.....	333
iv) La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho.....	337
Excurso: Críticas planteadas a la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho	344
2. El concepto de autor en el Código Penal español.....	353
3. Toma de postura	357

TERCERA PARTE

LA APLICACIÓN DE LA TEORÍA DE LA DETERMINACIÓN OBJETIVA Y POSITIVA DEL HECHO A SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.....	365
---	-----

CAPÍTULO VII

El asesor fiscal como autor del delito de defraudación tributaria: La aplicación del art. 31 CP del actuar en lugar de otro	375
1. Introducción.....	375
2. La representación del intransigente por el asesor fiscal	378
3. La aplicación del art. 31 CP del actuar en lugar de otro a supuestos de actuación del asesor fiscal como representante del intransigente.....	380
A. El estado de la discusión.....	381
B. El ámbito de aplicación del actuar en lugar de otro	383
C. Fundamento de la extensión de la autoría a actuaciones en lugar de otro	390
D. Toma de postura	393

i) El asesor fiscal representante de una persona física	396
ii) El asesor fiscal representante de una persona jurídica.....	398
iii) Otros supuestos discutibles de responsabilidad por representación (y aplicación del art. 31 CP) en el delito de defraudación tributaria.....	405
a) La representación legal de personas físicas	406
b) La representación de entes sin personalidad jurídica.....	406
c) La actuación del sustituto del contribuyente.....	408
4. Clasificación de la relación entre el asesor fiscal “representante” y el obligado tributario intraneus.....	409
A. El asesor fiscal actúa de manera autónoma (con desconocimiento del asesorado)	410
B. El asesorado induce o ayuda al asesor fiscal (o actúan de común acuerdo)....	413
C. La instrumentalización del asesor fiscal por el asesorado	416
5. La punibilidad del asesor fiscal extraneus como autor	418
6. Excurso. La responsabilidad penal de las personas jurídicas	418

CAPÍTULO VIII

La actividad de asesoría fiscal en relación con la conducta del asesorado: El asesor fiscal como partícipe en el delito de defraudación tributaria	425
1. Introducción.....	425
2. Una cuestión previa: la posibilidad de atribución de responsabilidad penal al extraneus a título de participación.....	429
3. La aplicación del art. 31 CP a la conducta del asesor fiscal en el hecho principal del intraneus	432
A. Planteamiento de la cuestión (especialmente en el contexto de organizaciones empresariales)	432
B. El concepto de administrador de hecho	435
C. Las diferentes posturas	437

D. Toma de postura	440
4. Favorecimiento activo de la conducta delictiva del cliente. Delimitación entre participación e intervención punible y ejercicio legítimo de la profesión o al menos conducta penalmente atípica.....	448
A. Breve referencia al estado de la cuestión.....	450
i) Soluciones subjetivas: punibilidad o no de la participación según la clase de dolo en el asesor	450
ii) Soluciones objetivas: impunidad o punibilidad de la participación según el carácter neutro o estándar o socialmente adecuado de la aportación o por el contrario su adaptación y ajuste al concreto delito	450
B. Toma de postura	451
5. Clasificación de la relación entre el asesor fiscal y obligado tributario intraneus. La responsabilidad penal del asesor fiscal a través de la jurisprudencia española. Estado de la cuestión, análisis y valoración crítica	454
A. El asesor fiscal induce o ayuda al asesorado (o actúan de común acuerdo)....	455
i) El asesor fiscal inductor	456
ii) El asesor fiscal cooperador necesario y no necesario (cómplice).....	458
a) Distinción entre cooperación necesaria y complicidad.....	458
b) La atenuación facultativa de la pena de los partícipes extranei prevista en el art. 65.3 CP.....	463
c) Algunos supuestos problemáticos.....	465
B. El asesor fiscal se sirve del asesorado como instrumento	468
i) Evaluación de la conducta del asesorado.....	471
a) Actuación en error de tipo del asesorado.....	471
b) Actuación en error sobre la punibilidad del asesorado	472
ii) Evaluación de la conducta del asesor fiscal	473
a) Asesoría de mala fe y sin error	473
b) Asesoría en error.....	474
c) Asesoría correcta.....	474

iii) Participación por omisión	474
CONCLUSIONES.....	477
BIBLIOGRAFÍA.....	517

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

§, §§	Parágrafos
<i>ADPCP</i>	<i>Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales</i> (cit. por año)
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
<i>AFD</i>	<i>Anuario de Filosofía del Derecho</i> (cit. por t. y año)
<i>AFDUA</i>	<i>Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá</i> (cit. por vol. y año)
<i>AJA</i>	<i>Actualidad Jurídica Aranzadi</i> (cit. por núm. y año)
alem.	alemán, en alemán
AO	<i>Abgabenordnung</i> (alem: Ley General Tributaria alemana)
AP	Audiencia Provincial
<i>APen</i>	<i>Actualidad Penal</i> (cit. por año y núm. -en su caso-)
ARP	Aranzadi Penal. Sentencias y autos de las Audiencias Provinciales y Juzgados de lo Penal y de Instrucción (base de datos online de Aranzadi westlaw.es)
art., arts.	artículo, artículos
AT	<i>Allgemeiner Teil</i> (alem.: Parte general)
Aufl.	<i>Auflage</i> (alem.: edición)
B.	Band (alem.: tomo, volumen)
<i>BB</i>	<i>Betriebs Berater</i> (cit. por año)
BOE	Boletín Oficial del Estado
BORME	Boletín Oficial del Registro Mercantil
BT	<i>Besonderer Teil</i> (alem.: Parte especial)
<i>BTI</i>	<i>Bollettino Tributario d'informazioni</i> (cit. por núm. y año)
cap.	capítulo
<i>CaT</i>	<i>Carta Tributaria. Monografías</i> (cit. por núm. y año)

<i>CDJ</i>	<i>Cuadernos de Derecho Judicial</i> (del Consejo General del Poder Judicial; cit. por vol. y año)
CE	Constitución Española (las anteriores a la vigente se citan como CE 1812)
cfr.	confróntese
cit.	citado, citada, citados, citadas
coord., coords.	coordinador, coordinadora, coordinadores, coordinadoras
<i>CoT</i>	<i>Corriere Tributario. Settimanale di attualità, critica e opinione</i> (cit. por núm. y año)
CP	Código Penal (los anteriores al vigente se citan como CP 1822, CP 1870, CP 1944/73)
<i>CPC</i>	<i>Cuadernos de Política Criminal</i> (cit. por año)
<i>CT</i>	<i>Crónica Tributaria</i> (cit. por año y núm.)
<i>DEA</i>	<i>Diritto ed economia dell'assicurazione</i> (cit. por núm y año)
dir., dirs.	dirigida por, director, directora, directores, directoras
DI	<i>Decreto-legge</i> (ita: Decreto ley)
Dlgs.	<i>Decreto Legislativo</i> (ita: Decreto Legislativo)
<i>DLL</i>	<i>Diario La Ley</i> (cit. por año y núm.)
<i>DPC</i>	<i>Documentos penales y criminológicos</i> , Managua (cit. por núm. y año)
<i>DPCrim</i>	<i>Derecho Penal y Criminología</i> , Bogotá (cit. por núm. y año)
<i>DPCir</i>	<i>Derecho Penal de la Circulación</i> (LUZÓN PEÑA, Diego Manuel, 2. ^a ed., Barcelona, PPU, 1991)
<i>DPT</i>	<i>Diritto e Pratica Tributaria</i> (cit. por año)
<i>DStR</i>	<i>Deutsches Steuerrecht</i> (cit. por núm. y año)
<i>DStZ</i>	<i>Deutsche Steuer-Zeitung</i> (cit. por año)
ed.	edición, editor, editora, editores, editoras
ej., ejs.	ejemplo, ejemplos
<i>EJB</i>	<i>Enciclopedia Jurídica Básica</i> , Civitas, Madrid, 1995 (cit. por t.)
<i>Eguzkilore</i>	<i>Eguzkilore. Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología</i> (cit. por núm. y año)

<i>El Cronista</i>	<i>El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho</i> (cit. por núm. y año)
<i>EM, EP</i>	<i>Estudios en memoria</i>
<i>EM-Casabó</i>	<i>Estudios Jurídicos en Memoria del Profesor Dr. D. José Ramón Casabó Ruiz</i> , Instituto de Criminología de la Universidad de Valencia, Valencia, 1997 (cit. por vol.)
<i>EM-Valle</i>	<i>El nuevo Derecho Penal Español. Estudios Penales en Memoria del Prof. José Manuel Valle Muñiz</i> , Aranzadi, Pamplona, 2001
<i>EPB</i>	<i>Enciclopedia Penal Básica</i> (dir.: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel), Comares, Granada, 2002
<i>EPCr</i>	<i>Estudios Penales y Criminológicos</i> (cit. por t. y año)
<i>EP-Bustos Ramírez</i>	<i>Estudios de Derecho penal en memoria del prof. Juan José Bustos Ramírez</i> , Ubijus, México D. F., 2011
<i>EP-Ruiz Antón</i>	<i>Estudios penales en recuerdo del profesor Ruíz Antón</i> , Tirant lo Blanch, Valencia, 2004
<i>et. alt.</i>	<i>et alteri</i> (lat: y otros)
<i>etc.</i>	etcétera
<i>FS</i>	<i>Festschrift</i> (alem.: Libro homenaje)
<i>FS-Lenckner</i>	<i>Festschrift für Theodor Lenckner zum 70. Geburtstag</i> , Beck, München, 1998
<i>FS- Lüderssen</i>	<i>Festschrift für Klaus Lüderssen. Zum 70. Geburtstag am 2. Mai 2002</i> , Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2002
<i>FS-Roxin</i>	<i>Festschrift für Claus Roxin zum 70. Geburtstag am 15. Mai 2001</i> , De Gruyter, Berlin/New York, 2001
<i>FS-Rudolphi</i>	<i>Festschrift für Hans-Joachim Rudolphi zum 70. Geburtstag</i> , Luchterhand, Neuwied, 2004
<i>FS-Schreiber</i>	<i>Strafrecht - Biorecht - Rechtsphilosophie. Festschrift für Hans-Ludwig Schreiber zum 70. Geburtstag</i> , Müller, Heidelberg, 2003
<i>GA</i>	<i>Goldammer's Archiv für Strafrecht</i> (cit. por año)
<i>Harlax</i>	<i>Harlax: Ertzainaren lanbide aldizkaria</i> (cit. por núm. y año)
<i>Hrsg.</i>	Herausgeber, Herausgeberin, Herausgeberinnen (alem: editor, editores, editora, editoras)
<i>ICIO</i>	Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

<i>il fisco</i>	<i>il fisco. Giornale tributario di legislazione e attualità</i> (cit. por núm. y año)
<i>Impuestos</i>	<i>Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia</i> (cit. por núm. y año)
<i>InDret</i>	<i>InDret. Revista para el Análisis del Derecho</i> (cit. por núm. y año)
<i>infra</i>	(más) abajo, en una parte posterior del trabajo
<i>InsO</i>	<i>Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994</i> (alem.: Reglamento sobre la insolvencia)
<i>IRNR</i>	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
<i>IRPF</i>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<i>IS</i>	Impuesto sobre Sociedades
<i>ISD</i>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<i>Isegoría</i>	<i>Isegoría. Revista de filosofía moral y política</i> (cit. por núm. y año)
<i>ita.</i>	italiano, en italiano
<i>ITP</i>	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales
<i>IURIS</i>	<i>IURIS, Actualidad y Práctica del Derecho</i> (cit. por núm. y año)
<i>JD</i>	<i>Jueces para la Democracia</i> (cit. por núm. y año)
<i>JR</i>	<i>Juristische Rundschau</i> (cit. por núm. y año)
<i>JUR</i>	Resoluciones no publicadas en los productos CD/DVD de Aranzadi. Sentencias y autos de las Audiencias Provinciales y Juzgados de lo Penal y de Instrucción (base de datos online de Aranzadi westlaw.es)
<i>Jura</i>	<i>Jura. Juristische Ausbildung</i> (cit. por núm. y año)
<i>JZ</i>	<i>Juristen Zeitung</i> (cit. por año)
<i>lat.</i>	latín, en latín
<i>LGT</i>	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
<i>LH</i>	Libro homenaje
<i>LH-Bacigalupo</i>	<i>Dogmática y ley penal. Libro homenaje a Enrique Bacigalupo</i> , Marcial Pons, Madrid, 2004 (cit. por t.)
<i>LH-Barbero</i>	<i>Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos. In memoriam</i> , Universidad de Castilla la Mancha/Universidad de Salamanca, Cuenca, 2001 (cit. por vol.)

- LH-Cerezo *La ciencia del Derecho penal ante el nuevo siglo. Libro homenaje al prof. Dr. Don José Cerezo Mir*, Tecnos,
- LH-Cobo *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Dykinson, Madrid, 2005
- LH-Gimbernat *Estudios penales en homenaje a Enrique Gimbernat*, Edisofer, Madrid, 2008 (cit. por t.)
- LH-Jakobs *El sistema penal normativista en el mundo contemporáneo. Libro homenaje al profesor Günther Jakobs en su 70 aniversario*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2008
- LH-Landrove *Un derecho penal comprometido. Libro homenaje al prof. Dr. Gerardo Landrove Díaz*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011
- LH-Núñez Barbero *Universitas vitae. Homenaje a Ruperto Núñez Barbero*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 2007
- LH-Octavio de Toledo *Derecho penal para un estado social y democrático de derecho. Estudios penales en homenaje al profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubieta*, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016
- LH-Rodríguez Ramos *Libro homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013
- LH-Roxin (Barcelona) *Política criminal y nuevo Derecho penal. Libro homenaje a Claus Roxin*, Bosch, Barcelona, 1997
- LH-Roxin (Coimbra) *Fundamentos de un sistema europeo de Derecho penal. Libro-Homenaje a Claus Roxin con ocasión de su doctorado honoris causa por la Universidad de Coimbra*, Bosch, Barcelona, 1995
- LH-Roxin (Lisboa) *Problemas fundamentais de Direito Penal. Coloquio Internacional de Direito Penal em Homenagem a Claus Roxin*, Universidade Lusíada, Lisboa, 2002
- LH-Tiedemann *Hacia un Derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann (Universidad Autónoma de Madrid, 14-17 de octubre de 2002)*, BOE, Madrid, 1995
- LH-Torío *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro homenaje al profesor Doctor Don Ángel Torío López*, Comares, Granada, 1999
- LIRPF Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio

LK 1	<i>Strafgesetzbuch. Leipziger Kommentar. Großkommentar</i> (Hrsg.: LAUFHÜTTE, Heinrich Wilhelm/RISSING-VAN SAAN, Ruth/TIEDEMANN, Klaus), B. 1, 12. ^a Aufl., De Gruyter Recht, Berlin, 2007
LK 9/1	<i>Strafgesetzbuch. Leipziger Kommentar. Großkommentar</i> (Hrsg.: LAUFHÜTTE, Heinrich Wilhelm/Ruß, Wolfgang/TIEDEMANN, Klaus), B. 9/1, 12. ^a Aufl., De Gruyter Recht, Berlin, 2012
LL	<i>La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía</i> (cit. por año y núm.)
LLP	<i>La Ley Penal: Revista de Derecho penal, procesal y penitenciario</i> (cit. por año y núm.)
LO	Ley Orgánica
LPACAP	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LSC	RDL 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
MDR	<i>Monatschrift für Deutsches Recht</i> (cit. por año)
MK 6/1	<i>Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch</i> , B. 6/1, Beck, München, 2010
n.	nota
n.º	número/numeral
NFP	<i>Revista Nuevo Foro Penal</i> , Medellín (cit. por vol., núm. y año)
NJW	<i>Neue Juristische Wochenschrift</i> (cit. por año y núm.)
NK 1	<i>Strafgesetzbuch. Nomos Kommentar</i> (Hrsg.: KINDHÄUSER, Urs/NEUMANN, Ulfrid/PAEFFGEN, Hans-Ullrich), B. 1, 4. ^a auf., Nomos, Baden-Baden, 2013
núm.	número
<i>passim</i>	Lat.: en todo el trabajo
p., pp.	página, páginas
p. ej.	Por ejemplo
PCrim	<i>Revista de Política Criminal</i> (cit. por núm. y año)
PE	Parte especial
PG	Parte general

<i>PJ</i>	<i>Poder Judicial, Revista del Poder Judicial</i> (cit. por núm. y año)
<i>PP</i>	<i>Práctica Penal</i> (cit. por núm. y año)
pról.	prólogo
ptas.	pesetas
Pte.	Ponente
<i>QF</i>	<i>Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal</i> (cit. por año y núm.)
RAbgO	<i>Reichsabgabenordnung</i> (alem.: Ordenanza Tributaria del Reich)
RAE	Real Academia de la Lengua Española
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
<i>RCT</i>	<i>Revista de Contabilidad y Tributación</i> (cit. por núm. y año)
<i>RDCir</i>	<i>Revista de Derecho de la Circulación</i> (cit. por año)
<i>RDFHP</i>	<i>Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública</i> (cit. por año y núm.)
<i>RDPC</i>	<i>Derecho Penal Contemporáneo: Revista Internacional</i> (cit. por año y núm.)
<i>RDPCr</i>	<i>Revista de Derecho Penal y Criminología, 2.ª época</i> (cit. por núm. y año)
<i>RECPC</i>	<i>Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología</i> (cit. por núm., vol. y año)
<i>REDF</i>	<i>Revista Española de Derecho Financiero</i> (cit. por núm. y año)
<i>REDUR</i>	<i>Revista electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja, REDUR</i> (cit. por núm. y año)
<i>REJ</i>	<i>Revista de Estudios de la Justicia</i> (cit. por núm. y año)
<i>REP</i>	<i>Revista de Estudios Penitenciarios</i> (cit. por núm. y año)
<i>RFDUCM</i>	<i>Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense</i> (cit. por núm. y año)
<i>RGDP</i>	<i>Revista General de Derecho Penal</i> (cit. por núm. y año)
RGIT	RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

RGREV	RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT, en materia de revisión en vía administrativa
RGR	RD 939/2005, de 29 de julio, Reglamento General de Recaudación
RGRST	RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario
<i>RIDT</i>	<i>Revista Iberoamericana de Derecho Tributario</i> (cit. por núm. y año)
RJ	Repertorio de Jurisprudencia. Sentencias y Autos del Tribunal Supremo (base de datos online de Aranzadi westlaw.es)
<i>RJC</i>	<i>Revista Jurídica de Catalunya</i> (cit. por núm. y año)
<i>RP</i>	<i>Revista Penal</i> (cit. por núm. y año)
<i>RPM</i>	<i>Revista Penal México</i> (cit. por núm. y año)
<i>RT</i>	<i>Rassegna Tributaria</i> (cit. por núm. y año)
RTC	Repertorio del Tribunal Constitucional. Sentencias y autos del Tribunal Constitucional. (base de datos online de Aranzadi westlaw.es)
<i>RTL</i>	<i>Revista Técnico-Laboral</i> (cit. por vol. y año)
<i>RTT</i>	<i>Revista Técnica Tributaria</i> (cit. por núm. y año)
s., ss.	siguiente, siguientes
<i>scil.</i>	<i>scilicet</i> (lat.: es decir, se refiere a)
<i>SE</i>	<i>Serie Estudios, Asociación Española de Asesores Fiscales</i> (cit. por núm. y año)
<i>sic.</i>	<i>sicut</i> (lat.: así, literalmente en el original)
Sent.	Sentencia
<i>SJZ</i>	<i>Süddeutsche Juristenzeitung</i> (cit. por año)
<i>SK I</i>	<i>Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch</i> (Hrgs: WOLTER, Jürgen), B. I, 9. ^a Aufl., Carl Heymanns, Neuwied, 2015 (es una obra actualizable)
Sp.	<i>Spalte, Spalten</i> (alem.: columna, columnas)
SSAP	Sentencias de las Audiencias Provinciales
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo
<i>Stbg</i>	<i>Die Steuerberatung</i> (cit. por año)

StGB	<i>Strafgesetzbuch</i> (alem.: Código Penal alemán)
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
<i>supra</i>	(más) arriba, en una parte anterior del trabajo
t.	tomo, tomos
<i>T&D</i>	<i>Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico</i> (cit. por núm. y año)
TR	Texto Refundido
trad.	traducción, traducido
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea
<i>v. gr.</i>	<i>verbi gratia</i> (lat.: por ejemplo)
<i>vid.</i>	<i>vide</i> (lat.: veáse)
vol.	volumen, volúmenes
<i>vs.</i>	<i>versus</i> (lat.: frente a, contra)
VVAA	Varios Autores
<i>Wistra</i>	<i>Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht</i> . Posteriormente, <i>Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstarfrecht</i> (cit. por t. y año)
<i>ZIS</i>	<i>Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik</i> (cit. por núm. y año)
<i>ZStW</i>	<i>Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft</i> (cit. por vol. y año)

INTRODUCCIÓN

Esta tesis doctoral responde a la siguiente pregunta: ¿qué tratamiento penal merece la conducta del asesor fiscal que interviene en la comisión de un delito de defraudación tributaria del art. 305 CP, tanto en calidad de representante del obligado tributario (persona física o persona jurídica) como cuando participa en el hecho inmediato de éste o de sus representantes con conductas de asesoramiento?

El análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal se enmarca en el problema general de la división de la responsabilidad entre varios intervinientes, en este caso entre el contribuyente, el retenedor o el obligado a realizar pagos a cuenta y el asesor fiscal. Entre sí se encuentran relacionados por una actividad de asesoramiento, que puede terminar con la comisión del delito de defraudación tributaria del art. 305 CP. La atribución de la responsabilidad penal al asesor requiere, entonces, la determinación del desvalor objetivo y subjetivo de las conductas en el ámbito concreto del delito de defraudación tributaria para luego precisar su grado de intervención, como autor(es) o partícipe(s).

En general, la gran mayoría de la doctrina coincide en aceptar la posibilidad de atribuir responsabilidad penal, como partícipe, al asesor fiscal que interviene en el delito de defraudación tributaria que realiza de manera directa e inmediata otro. Sin embargo, las opiniones son variadísimas en relación con la posibilidad de atribuirle responsabilidad penal a título de autor. La discusión se genera porque el tipo penal previsto en el art. 305 CP no restringe literalmente el círculo de autores haciendo mención a uno o varios sujetos activos, sino que utiliza la fórmula genérica “el que”. Razón por la cual la caracterización como un delito común o especial tiene que hacerse por vía interpretativa concretando el sentido y contenido de cada uno de los elementos típicos, con base, además, en un estricto respeto del principio de legalidad. Esta tarea es la que permite definir el injusto típico (que, en mi opinión se trata de un delito especial) y con ello los sujetos que pueden ser autores originarios del delito de defraudación tributaria (incluyendo o no al asesor fiscal).

Ahora bien, la caracterización del delito de defraudación tributaria como especial, que es la opinión mayoritaria de la doctrina y jurisprudencia españolas, es insuficiente para concluir que el asesor fiscal no puede responder (en ningún caso) como autor, puesto que queda la posibilidad de transmitirle la cualidad especial que exige el tipo por vía de la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP. Alternativa que depende, de forma muy relevante, de la definición de qué clase de delito especial se trata: de un delito especial de infracción del deber, de un delito especial de dominio (o de posición) o de un delito especial mixto. La decisión por una u otra definición condiciona la posibilidad de transmisión de la cualidad especial al asesor fiscal en los supuestos en los que actúe como representante de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro.

Este problema se complica, si cabe, cuando se analiza la responsabilidad penal del asesor fiscal en el contexto de una organización empresarial. En este ámbito se ha desarrollado una gran variedad de doctrinas y criterios para facilitar la atribución de responsabilidad a sujetos que, en principio, no ejecutan de manera directa la conducta pero que, no obstante, dominan (o determinan) la realización típica. Lo que se podría suponer, precisamente, del asesor experto en materia fiscal que realiza la planeación tributaria de una persona jurídica (entre otras actividades). A lo que es preciso añadir la reciente posibilidad de imputar responsabilidad penal a la propia persona jurídica conforme al art. 31 bis CP.

En consecuencia, para responder a la pregunta central que planteaba dividido el trabajo en los siguientes apartados:

En la primera parte analizo los elementos fundamentales del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP, haciendo hincapié en algunos temas de la teoría general del delito que tienen relación directa con la posibilidad de atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal. En el capítulo I analizo el bien jurídico protegido y los elementos objetivos del tipo positivo del injusto; en el capítulo II los elementos negativos del tipo y en el capítulo III la exclusión del dolo por un error de tipo y su distinción de la afectación de la culpabilidad por errores de prohibición.

En la segunda parte me refiero a la actividad de asesoría fiscal en el contexto de los problemas de autoría y participación del delito de defraudación tributaria. En el capítulo IV puntualizo el objeto de estudio con base en una delimitación de las conductas profesionales de asesoría fiscal que pueden tener relevancia penal e intento dar una visión general de las distintas corrientes dogmáticas que analizan la posibilidad de imputar responsabilidad penal en este ámbito. En el capítulo V caracterizo el delito de defraudación tributaria como un delito especial, explicitando el elemento del que proviene la especialidad del injusto, el círculo de posibles autores y, además, la naturaleza del delito como especial de dominio (o de posición) al que subyace la infracción de un deber extrapenal (personal, pero no personalísimo). Llegados a este punto, la delimitación de la responsabilidad penal de los diferentes sujetos (cualificados y no cualificados), vendrá dada por el concepto de autor que se asuma. Por ello, en el capítulo VI hago una exposición de las diferentes teorías sobre autoría y participación en los delitos especiales y tomo postura por un concepto restrictivo de autor que se concreta en la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho, explicando las razones que llevan a su elección.

En la tercera parte de la investigación realizo una aplicación del concepto de autor elegido al análisis de casos concretos, muchos de ellos extraídos de la jurisprudencia. Para facilitar la exposición, separo en el capítulo VII las hipótesis en las que el asesor fiscal puede responder en calidad de autor del delito de defraudación tributaria (con base en la aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP) de aquellas en las que el asesor fiscal interviene en calidad de partícipe en la conducta del asesorado, que son analizadas, por su parte, en el capítulo VIII.

Se cierra el trabajo con unas conclusiones que pretenden ser una síntesis de las tomas de postura adoptadas en cada uno de los capítulos. Soy consciente de que quedan al margen de estudio otras categorías jurídicopenales, así como otros aspectos de la posibilidad de atribución de responsabilidad penal en supuestos de asesoramiento (fiscal), pero su análisis en profundidad superaría con mucho las pretensiones de este trabajo, por lo que debe dejarse para investigaciones futuras.

Cabe señalar que, como consecuencia de la interpretación restrictiva del tipo penal del art. 305 CP (respetuosa de los principios de un Derecho penal de un Estado democrático de Derecho) y de la aplicación de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho (que es en sí misma restrictiva y garantista) a las diferentes hipótesis de intervención del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria, la principal solución a la que llego en este trabajo es que es realmente difícil exigir responsabilidad penal tanto en calidad de autor como de partícipe al asesor fiscal. Esta conclusión que puede resultar (en ocasiones) insatisfactoria político-criminalmente, en mi opinión puede ser solucionada con una modificación del art. 305 CP, en el que se prevea específicamente el castigo de las intervenciones del asesor fiscal.

En cuanto al método científico, utilicé prevalentemente el método dogmático para la interpretación, sistematización y valoración del Derecho positivo vigente y la jurisprudencia españoles. Si bien, procuré equilibrar las consideraciones de la dogmática penal con otras de naturaleza político-criminal. Utilicé también legislación y doctrina de otros países, especialmente alemana e italiana por ser del mayor interés *a priori* para el objeto de este trabajo. Con tal motivo realicé una estancia de investigación en la *Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia* (Módena, Italia) por un período de tres meses en el año 2013, así como otras dos estancias de investigación en el *Institut für die Gesamten Strafrechtswissenschaften, Rechtsphilosophie und Rechtsinformatik* de la *Ludwig-Maximilians-Universität München* (Múnich, Alemania), ambas de cuatro meses de duración. Adicionalmente, realicé tres estancias predoctorales en la Universidad EAFIT, mi *alma mater* en Colombia, por un total de 3 meses, con la intención de discutir en mi entorno académico el desarrollo de la investigación.

La metodología concreta que seguí podría resumirse en los siguientes momentos (aunque no se corresponde estrictamente con la secuencia cronológica): a) la selección exhaustiva y análisis detallado de la bibliografía existente sobre el delito de defraudación tributaria y la responsabilidad penal del asesor fiscal. También una selección de la bibliografía relevante conexa, tanto sobre cuestiones generales de la teoría del delito (por ejemplo, el error, la autoría y la participación en los delitos especiales y en organizaciones

empresariales), como en relación con problemas específicos (por ejemplo, la punibilidad del fraude de ley, la atenuación de la pena de los *extranei* o la exclusión de la participación por conductas profesionalmente neutras). b) El análisis de los elementos del tipo penal de defraudación tributaria en España, de acuerdo con sus particularidades dogmáticas, y de los principales problemas asociados a su previsión y aplicación. c) El estudio de la evolución que ha experimentado la normativa española, el debate político-criminal y las discusiones dogmáticas a propósito del delito de defraudación tributaria y, en concreto, de la autoría y la participación en los delitos especiales. d) El análisis de las hipótesis de autoría y participación del asesor fiscal en el contexto del debate actual sobre la codelincuencia en los delitos especiales y aquel propio de la responsabilidad penal en organizaciones empresariales. e) La exposición y valoración crítica de la jurisprudencia existente en materia de autoría y participación del asesor fiscal, dedicando un epígrafe propio cuando la importancia o peculiaridad de su posición así lo requiere o incluyéndola al hilo de la exposición de las diferentes cuestiones.

A lo largo del trabajo, en relación con cada uno de los problemas examinados, procuro realizar una exposición del estado de la cuestión, mostrando las posibles alternativas de solución y analizando los diferentes elementos dogmáticos con los que está relacionado, para terminar por tomar postura en la cuestión. Cuando no puede ser así, explico las razones que impiden llegar a una conclusión definitiva y expongo las posibilidades de solución. En todo caso, me esfuerzo por plantear soluciones propias, en algunos casos con elementos originales, en otros añadiendo nuevos matices con la intención de contribuir a perfilar mejor construcciones anteriormente elaboradas por otros autores.

Por último, cabe señalar que empleo el sistema de citas que usa y me ha recomendado mi maestro DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, el cual combina de manera eficiente brevedad en las notas al pie y una precisa identificación de las obras y artículos en la bibliografía final.

En las notas al pie aplico las siguientes reglas: a) para los libros, monografías y manuales, los autores se individualizan indicando sus apellidos, a lo que sigue el título de la obra en cursiva, el número de edición (cuando procede), la fecha de publicación y la página

correspondiente a la cita. En ocasiones, utilizo un título abreviado de la obra, que subrayo en la referencia completa que consta en la bibliografía final, para facilitar así su identificación.

b) Para los artículos publicados en revistas, en libros homenaje y algunos libros colectivos (que se suelen citar de manera abreviada y sin hacer referencia a los editores) cito los apellidos del autor del artículo o capítulo, la abreviatura en cursiva de la revista o de la obra que consta en la lista inicial de abreviaturas, los datos relevantes que identifican la publicación (volumen, número, tomo, año) y la página de la cita. c) Para los demás libros colectivos, que son la gran mayoría, cito los apellidos del autor del capítulo y luego los del responsable de la obra (discriminando si se trata de un editor, director o coordinador, entre otros); posteriormente, refiero el nombre de la obra (en ocasiones abreviado y que consta subrayado en la bibliografía final), el número de la edición, el año y la página de la cita. d) La jurisprudencia se cita con una abreviatura inicial del tribunal juzgador, seguido del número y año de la sentencia separados por una línea oblicua, el día y el mes separados por un guion y, finalmente, entre paréntesis, la clave del repertorio de jurisprudencia de Aranzadi.

La bibliografía final contiene una relación exhaustiva por orden alfabético de todas las obras y artículos citados a lo largo del trabajo en las notas al pie, con una referencia completa y detallada de los datos que permiten la identificación de los diferentes trabajos.

PRIMERA PARTE

ALGUNOS PROBLEMAS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El delito de defraudación tributaria está contenido en el Título XIV del Libro II del vigente CP, que se desarrolla bajo la rúbrica “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”¹. En este Título, el legislador reunió, además de este delito regulado en los arts. 305 y 305 bis CP, el delito de fraude comunitario (art. 306 CP), los delitos de defraudación a la Seguridad Social (arts. 307, 307 bis y 307 ter CP), el delito de fraude de subvenciones (art. 308 CP) y el delito contable tributario o de obstruccionismo fiscal (art. 310 CP)². Tradicionalmente este delito es conocido como “delito fiscal”, por lo que en este trabajo se hará referencia a él de manera indiscriminada como “delito de defraudación tributaria” o “delito fiscal”, aunque siempre en referencia a la figura delictiva del art. 305 CP.

La amenaza de represión penal de las conductas de fraude a la Hacienda Pública ha sido desde el CP 1822 un importante mecanismo utilizado por el legislador español para conminar a los ciudadanos al pago oportuno de los tributos y favorecer la creación de una conciencia fiscal³. No obstante, solo con la reforma implementada por la Ley 50/1977, de 14

¹ La ubicación sistemática del delito de defraudación tributaria en un título autónomo del CP, denominado inicialmente “Delitos contra la Hacienda Pública”, se produjo con la LO 2/1985, de 29 de abril. La LO 6/1995, de 29 de junio, modificó la rúbrica del entonces Título VI del Libro II del CP por la utilizada todavía ahora, “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”.

² Además de estos artículos, el Título XIV del CP contiene el art. 308 bis, que regula dos reglas adicionales a las contenidas en el Capítulo III del Título III del Libro I del CP para la suspensión de la ejecución de las penas impuestas por alguno de los delitos del Título; el art. 309, que fue derogado por la disposición derogatoria única.1 de la LO 7/2012, de 27 de diciembre; y el art. 310 bis, que prevé las penas para las personas jurídicas que, de acuerdo a lo establecido en el art. 31 bis CP, puedan resultar responsables de los delitos cometidos en este Título.

³ La doctrina suele ubicar el antecedente más remoto del delito de defraudación tributaria en este CP 1822, que pretendió adaptar la regulación penal a los principios de proporcionalidad de las cargas fiscales y de contribución directa que proclamaba el art. 312 CE 1812. En los arts. 573, 574 y 575 CP 1822 se penalizaban las siguientes conductas: a) la desobediencia o resistencia al cumplimiento de un deber, que tenía prevista la realización de un resultado concreto, dejar de ingresar la cuota debida; b) la utilización de conductas

de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal⁴, se reguló la base normativa del delito de defraudación tributaria que aún hoy se encuentra vigente en España⁵.

fraudulentas que facilitarían el no ingreso de la cuota debida; y c) la contribución de terceros, peritos y testigos, a la ocultación del fraude por parte del obligado. Posteriormente, esta norma fue modificada en dos ocasiones: i) por el RD de 3 de mayo de 1830 –arts. 11 a 14–, que se caracterizó especialmente por castigar junto con la defraudación del pago de contribuciones en sentido estricto, el contrabando de mercancías prohibidas, el no pago de aduanas y algunas falsedades, todas ellas conductas que impedían o dificultaban a la Hacienda la determinación de las bases tributarias mediante la omisión de las debidas declaraciones o sirviéndose del falseamiento de los datos necesarios para la identificación de las mismas; y ii) por el RD de 20 de junio de 1852 –art. 19–, que se caracterizó por conservar la regulación material de 1830 y por pormenorizar los tributos, el impuesto de consumo o de derechos de puertas, las contribuciones directas y de derechos reales, y las conductas constitutivas de fraude, la alteración de las declaraciones, la omisión de las mismas, la ocultación de las propiedades, entre otras. Posteriormente, el CP 1870 –art. 331– se caracterizó por requerir para la comisión del delito tres elementos esenciales: a) la ocultación por parte del particular de todos o parte de sus bienes, de su oficio o industria; b) que esa ocultación se hiciera para eludir el pago de los impuestos que por razón de dichos bienes o industria debiera satisfacer; y c) que se hiciera después del requerimiento del funcionario administrativo competente.

Para un estudio de los antecedentes remotos del delito de defraudación tributaria, *vid.*, entre otros, VIADA Y VILASECA, *Código Penal reformado de 1870*, 2.^a, 1877, 402 ss.; ÁLVAREZ CID/ÁLVAREZ CID, *El Código Penal de 1870*, 1908, 53 ss.; HIDALGO GARCÍA, *El Código Penal*, 1908, 732 ss.; FERRER SAMA, *Comentarios*, 1948, 381 s.; LANDROVE DÍAZ, *ADPCP* 1971, 79 ss.; PÉREZ ROYO, *Infracciones y sanciones tributarias*, 1972, 27 ss.; RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, 1974, 49 ss.; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 2.^a, 1977, 481 ss.; DE FUENTES BARDAJÍ/BAL FRANCÉS/ZABALA GUADALUPE (Coords.), *Manual de delitos*, 2008, 38 ss.; ARGENTE ÁLVAREZ/BALLESTEROS MARTÍN/BERTRÁN GIRÓN/CÁRCAMO GIL/DÍAZ ROLDÁN/LAUNA ORIOL/DOÑORO DE LA HOZ/MÁRQUEZ RABANAL/MELLADO BENAVENTE/MÉNDEZ CORTEGANO/SABADELL CARNICERO/ TORRES GELLA/VELASCO CANO/ZURDO GARAY-GORDÓVIL, *El delito fiscal*, 2009, 83 ss.; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 30 ss.

⁴ Los arts. 35 a 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, fueron los encargados de regular el delito fiscal en España. Se reformó el título del CP 1944/73 relativo a las falsedades y se cambió la redacción del art. 319 del citado código, de fraude tributario. Las principales características fueron: a) la definición de la conducta delictiva como defraudar a la Hacienda Pública, la cual debía ser dolosa y con voluntad de engaño (pero se presupuso el ánimo defraudatorio en el caso de anomalías sustanciales de la contabilidad y en los supuestos de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria); b) la regulación del límite cuantitativo de 2.000.000 ptas. como frontera entre la infracción administrativa y la conducta delictiva, la cual, además, hacía referencia al resultado defraudatorio; c) la estipulación de la prejudicialidad administrativa en virtud de la cual se atribuía únicamente a la Administración Tributaria la iniciativa para promover la acción penal, que requería, además, que hubieran adquirido firmeza las actuaciones administrativas, condiciones que fueron entendidas como requisitos de procedibilidad; y, finalmente, d) la posibilidad de que el infractor penal fuera sancionado con arresto mayor, de 1 mes y 1 día a 6 meses, si la cuantía defraudada era inferior a 10.000.000 ptas., o en caso de ser mayor la cuantía, con prisión menor, de 6 meses y 1 día a 6 años, y en cualquier caso multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada.

⁵ Pese al largo periodo de tiempo en que estuvo vigente la regulación del CP 1870, sólo son conocidas tres sentencias del TS, dos absolutorias -del 16 de noviembre de 1899 y del 17 de julio de 1899- y una condenatoria -de 5 de febrero de 1898-, que castigaba a un ganadero como consecuencia de “haberle sido ocupados a L.M.R tres corderos (que pesaron dieciocho kilos y medio) que le fueron decomisados en su casa, destinados a la venta, y por lo tanto a la especulación, sin haber sido sacrificados en el matadero, eludiendo de

Desde entonces esta norma ha sufrido múltiples reformas legislativas⁶, las cuales no siempre –casi nunca- han obedecido a necesidades técnicas relacionadas con los principios

este modo el pago de consumos y defraudado los intereses del municipio en la cantidad de 4 pesetas 7 céntimos” [sic.]. Esta infracción determinaría que al sujeto le fuera impuesta la multa mínima de 125 ptas. junto con la obligación de pagar lo defraudado y el abono de las costas. Es decir, que la virtualidad práctica del delito fue casi nula. Así, el delito de defraudación tributaria contemplado por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, se caracterizó por ser resultado de un cambio en la voluntad del legislador de convertir la persecución penal de los fraudes fiscales en respaldo de la modernización del sistema tributario y garantizar el cumplimiento de los objetivos de la Política fiscal. A partir de comienzos de la década del setenta del pasado siglo se comenzó a evaluar la posibilidad de crear un tipo penal que respondiera a la necesidad de recaudar eficazmente los impuestos conforme a los cambios que se habían implementado en el sistema tributario y al crecimiento que venía experimentando el país, razón por la cual se evaluaron las causas que favorecían la sistemática inaplicación del delito fiscal. Entre ellas se señalaron la deficiente tipificación, el protagonismo de la Administración en la aplicación de castigos más severos de forma sencilla y rápida, y la falta de voluntad de las clases dirigentes; además, de manera especial se adujo en ocasiones también que la defraudación tributaria no era considerada una conducta que mereciera reproche y mucho menos de índole penal, razón por la cual era una práctica generalizada. Sobre todo lo anterior, cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, en CORCOY BIDASOLO (dir.), *DP de la Empresa*, 2002, 244; ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, *Manual de delitos*, 2008, 46; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 47 ss.

⁶ El delito de defraudación tributaria, a partir de su regulación penal por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, ha sido reformado en seis ocasiones hasta abril de 2016. A continuación, se expondrán sucintamente las LO que reformaron el delito de defraudación tributaria, previsto actualmente en el art. 305 CP, y se señalarán los principales cambios que introdujeron:

i) La LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública, se caracterizó por: a) realizar una delimitación de la conducta típica del delito fiscal, señalando que se requiere de una actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago; b) eliminar las conductas ejemplificativas de lo que se entendía por defraudar, construyéndose el tipo sobre el actuar doloso sin más exigencias; c) disponer de una nueva ubicación sistemática del delito fiscal en el título autónomo de “Delitos contra la Hacienda Pública”, lo cual no sólo contribuyó a separarlo de los delitos de falsedades, sino también a delimitar mejor el bien jurídico protegido; d) cambiar algunos aspectos técnicos, como el de la palabra “impuestos” por “tributos” y mencionar la “Hacienda autonómica”, aunque todavía no la “foral”.

ii) La LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del CP relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, se caracterizó por: a) especificar que también por omisión puede cometerse el delito de defraudación tributaria; b) regular expresamente la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie; c) incluir como sujeto pasivo la Hacienda foral, concediéndole protección expresa a la de Navarra y a la de las tres provincias vascas; d) recoger como conducta típica la obtención de devoluciones indebidas; e) introducir la excusa absolutoria por regularización tributaria; f) incluir unos subtipos agravados que suponen la imposición de la pena en la mitad superior cuando concurren las siguientes circunstancias: “la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario” y “la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios”.

iii) El vigente CP, aprobado por LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, sólo introdujo los siguientes cambios: a) modificó la numeración de los artículos y, en consecuencia, los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social pasaron a constituir el Título XIV, arts. 305 ss.; b) suprimió la palabra “dolosa” porque en el art. 12 del nuevo CP se estableció que sólo se castigarán las acciones u omisiones imprudentes cuando

del Derecho Penal recogidos en la Parte general del CP, y que limitan el *ius puniendi*, o con análisis político-criminales que, en relación con la determinación del contenido y de los límites del bien jurídico protegido, permitan configurar el delito como una intervención

expresamente lo disponga la ley; c) reformó la pena principal, que pasa de ser prisión menor -de 6 meses a 6 años-, a pena de prisión de 1 a 4 años, como consecuencia del cambio de denominación y extensión de las penas privativas de libertad.

iv) La LO 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, modificó ampliamente el CP, sin embargo, sólo incorporó dos cambios en materia de fraude fiscal constitutivo de delito: a) la elevación de las cuantías mínimas a 120.000 euros para que la acción defraudatoria se entienda como delito, y b) la introducción del tipo de defraudación a la Hacienda de las Comunidades Europeas (hoy Unión Europea).

v) La LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre del CP, incluyó dos modificaciones importantes del delito de defraudación tributaria : a) el aumento del límite superior de la pena a 5 años de prisión en el n.º 1 del art. 305 CP, y b) la introducción íntegra del apartado 5 del art. 305 CP, conforme al cual se establece que para la ejecución de la pena de multa y de responsabilidad civil que se derive de los delitos en contra de la Hacienda Pública, los jueces y tribunales penales recabarán el auxilio de la Administración Tributaria, que las exigirá por el procedimiento de apremio en los términos previstos en la LGT.

vi) La LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, incorporó a) modificaciones en relación con la regularización tributaria, con la pretensión de dotarla del poder “de hacer desaparecer el injusto”, aunque la doctrina mayoritaria continúa considerándola como una causa de anulación personal de la pena; b) reformas acerca de la determinación de la cuota defraudada en dos casos, por un lado aclara que la cuantía defraudada en el ámbito de ingresos de la Hacienda de la Unión Europea se determinará por relación al año natural, y por otro, introduce una regla especial para poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito; c) una atenuación de la pena cuando se reconoce su comisión y se satisface íntegramente la deuda tributaria o bien cuando se colabora con las autoridades para la averiguación de los hechos, identificación o captura de otros responsables, siempre y cuando tal reconocimiento, pago y cooperación se produzcan en un breve lapso de tiempo; finalmente, creó el art. 305 bis CP para regular los supuestos de agravación de las conductas de defraudación tributaria.

Para un estudio de los antecedentes recientes del delito de defraudación tributaria, *vid.*, entre otros, SERRANO GÓMEZ, *Fraude Tributario*, 1977, 179 ss.; RODRÍGUEZ MOURULLO, *DP español*, PG, 1978, 39 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, 137 ss.; en GONZÁLEZ CUSSAC (dir.), *DP, PE*, 4.ª, 2015, 515 ss.; *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 612 ss.; IGLESIAS PUJOL, *La hacienda pública*, 1982, 195 ss.; PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 30 ss.; CALLE SAIZ/GONZALO GONZÁLEZ, *ComLP*, XVIII, 1997, 32 ss.; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, en CORCOY BIDASOLO (dir.), *Derecho penal de la Empresa*, 2002, 241 ss.; DE ROSELLÓ MORENO, *CPC* 2007, 95 s.; DE FUENTES BARDAJÍ/BAL FRANCÉS/ZABALA GUADALUPE (coords.), *Manual de delitos*, 2008, 38 ss.; ARGENTE ÁLVAREZ/BALLESTEROS MARTÍN/BERTRÁN GIRÓN/CÁRCAMO GIL/DÍAZ ROLDÁN/LAUNA ORIOL/DOÑORO DE LA HOZ/MÁRQUEZ RABANAL/MELLADO BENAVENTE/MÉNDEZ CORTEGANO/SABADELL CARNICERO/ TORRES GELLA/VELASCO CANO/ZURDO GARAY-GORDÓVIL, *El delito fiscal*, 2009, 83 ss.; ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y participación en el delito fiscal*, 2009, 7 ss.; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 30 ss.; CORTÉS BECHIARELLI, en ÁLVAREZ GARCÍA/GONZÁLEZ CUSSAC (dirs.), *Comentarios a la Reforma Penal de 2010*, 2010, 347 ss.; BAÑERES SANTOS, en QUINTERO OLIVARES (dir.), *La Reforma Penal de 2010*, 2010, 259 ss.; DE LA MATA BARRANCO, en JUANES PECES (dir./ALBA FIGUERO (coord.), *Reforma del Código Penal*, 2010, 265; LAPORTA, *Delito fiscal*, 2013, 145 ss.

legítima penal en las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, y la economía en general. Sino que, por el contrario, estas reformas han sido el resultado de la voluntad del legislador de conseguir una mayor eficacia en la recaudación fiscal con la amenaza penal, de configurar las conductas de defraudación a la Hacienda Pública como el extremo más duro de la recaudación tributaria.

No obstante esta situación, el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP ha suscitado, en virtud de los rasgos que lo definen, interesantísimas discusiones científicas sobre aspectos técnicos del tipo penal, como la delimitación del bien jurídico, la posibilidad de la defraudación por omisión, la naturaleza dogmática del límite cuantitativo, el error, la diferencia entre la prescripción de la obligación tributaria y del delito, las etapas de ejecución y la delimitación del momento consumativo, el arrepentimiento activo y los problemas de autoría y participación, entre muchos otros⁷. Todas estas discusiones conservan plena vigencia pero, por motivos asociados a la unidad de materia del objeto de estudio, no podrán ser analizadas aquí en su totalidad⁸. Por esta razón, se han seleccionado algunos de estos problemas en consideración al grado de relación, muchas veces coincidencia, con los problemas de PG que son analizados a propósito de las conductas de asesoramiento, como son el bien jurídico protegido, la conducta y el resultado típicos, el tipo subjetivo, la exclusión del dolo por un error de tipo (distinguiéndolo del error de prohibición), y la autoría y la

⁷ A lo largo de este trabajo es posible encontrar una amplia bibliografía que se ocupa de llevar a cabo análisis detallados de los diversos elementos del tipo penal de defraudación tributaria. Bien de manera comprensiva en obras completas o también en artículos en revistas especializadas u obras colectivas en los que se tratan algunas cuestiones particulares, con posiciones que no pocas veces sostienen tesis totalmente encontradas. Esta literatura ha tenido una importante incidencia en la pretensión del legislador de realizar modificaciones al tipo penal y, además, cierta proyección en el ámbito jurisprudencial, como señalaré cuando sea pertinente. En concreto, en relación con el delito de defraudación tributaria, es recomendable la siguiente bibliografía, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982; DPEE, PE, 5.^a, 2011; ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la HP*, 1987; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, 1994; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2000; MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, 2.^a, 2004; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005; LAPORTA, *Delito fiscal*, 2013.

⁸ Está claro que una de las principales dificultades de esta tesis doctoral está relacionada con la complejidad de cada uno de los problemas que serán analizados y la amplísima bibliografía que a propósito se ha generado, razón por la cual en cada paso se procura mantener el hilo argumental que importa y dejar solamente enunciados los posibles puntos de contacto o vías de desarrollo de algún argumento en especial, además de referida la bibliografía básica de consulta que le sirve de apoyo.

participación en el contexto de los análisis propios de los delitos especiales. Otros temas serán abordados de manera sucinta cuando la exposición lo requiera por razones de claridad o completitud.

En este orden de ideas, la pretensión de esta tesis doctoral es el estudio de los problemas dogmáticos que se presentan con ocasión de las actividades de asesoría fiscal en el marco del delito de defraudación tributaria en España. Para ello, hay que tener en cuenta las especificidades de la actividad de asesoría fiscal –con singular relevancia, su falta de regulación legal- y, especialmente, las características definatorias del tipo penal contemplado en el art. 305 CP. En cada capítulo se señalarán estas relaciones, pero, por ahora, valga con mencionar algunas de estas características con sus implicaciones en el análisis de los problemas dogmáticos:

a) El verbo nuclear del tipo penal es “defraudar”, lo cual ha generado una grandísima controversia en relación con la determinación de las conductas que pueden considerarse delictivas. Las diferentes interpretaciones del término, ya sea porque se considere que el desvalor del injusto viene integrado por la infracción de deberes formales tributarios o porque se entienda que es necesario un componente de engaño, conducirán a conclusiones distintas. El análisis de las conductas contrarias a Derecho relevantes en materia tributaria y penal, estará relacionado además con la determinación del bien jurídico protegido y con los posibles ilícitos que pueda ocasionar la actividad de asesoría (simulación, fraude de ley y fraude fiscal), con el límite, en todo caso, que señala la doctrina: el simple impago de los tributos no produce de forma automática la comisión del delito fiscal aun cuando supere el límite cuantitativo establecido por el legislador (lo contrario supondría una prisión por deudas).

b) La realización de un resultado que requiere la causación de un perjuicio global superior a 120.000 euros; límite que sirve para deslindar el delito de la simple infracción administrativa y con ello además estudiar las relaciones entre Derecho penal y Derecho administrativo, y la legitimidad del castigo.

c) La exclusiva comisión dolosa del delito, lo cual nos enfrenta muchas veces intrincadas tramas financieras y económicas, que no podrían ser diseñadas más que por un

experto, en múltiples ocasiones un asesor fiscal, aunque también en la frontera entre la imprudencia consciente y el dolo eventual en relación con el diseño de transacciones arriesgadas y de legalidad dudosa.

d) La consideración del tipo penal como una norma penal en blanco o con elementos normativos, con consecuencias determinantes en el estudio del error de tipo y de prohibición. El análisis de estos extremos posee gran relevancia en materia de la asesoría, en la que fácilmente un asesor puede actuar él mismo en error o producir en el asesorado un error.

e) La previa existencia de una determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración Tributaria, de lo cual se sigue la consideración por parte de la doctrina mayoritaria del delito fiscal como un delito especial propio y, con ello, múltiples consecuencias en relación con los problemas de autoría y participación en supuestos delictivos con varios intervinientes.

El estudio de la figura del asesor fiscal no solo exige el detallado análisis de los elementos y condiciones de aplicación de un tipo penal que en su literalidad y posibles interpretaciones presenta novedosas particularidades respecto de los tradicionales criterios de imputación de la responsabilidad penal, sino que además la aplicación de estos elementos en el contexto de la intervención de un tercero asesor aporta nuevas perspectivas de análisis a aspectos técnicos recurrentes y controvertidos de la teoría general del delito y constituye una propia especificidad. Aunque los problemas que se analizarán en esta investigación son generales y comunes a las actividades de asesoramiento (de cualquier clase, jurídico, fiscal, informático, etc.), lo cierto es que en la intersección de los problemas dogmáticos de la asesoría con los problemas del delito de defraudación tributaria (como también en la particular casuística que se produce) se genera un espacio y unas condiciones concretas para profundizar en ciertos análisis y a propósito de ciertos casos, que terminan siendo tan especiales que justifican el estudio monográfico de la figura del asesor fiscal.

Para ello, en esta primera parte de la tesis, analizo, en el capítulo I, el bien jurídico protegido y los principales problemas de Parte general del tipo objetivo básico del delito de defraudación tributaria (art. 305.1 CP), es decir, conducta y resultado típicos. En el capítulo

II, estudio los elementos subjetivos del tipo subjetivo de injusto. Finalmente, en el capítulo III, expongo la exclusión del dolo por un error de tipo (con su distinción de la afectación de la culpabilidad por errores de prohibición). Se hará una propuesta interpretativa de estos elementos *de lege lata*. Otros problemas de indudable relevancia y actualidad científica como la prescripción del delito (art. 305 CP en relación con el art. 131.1 CP y la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes), la regularización tributaria (art. 305.4 CP), la atenuación facultativa basada en la reparación (art. 305.6 CP), los tipos agravados (art. 305 bis CP), la responsabilidad civil, el tipo de defraudación tributaria a la Hacienda de la Unión Europea (art. 305.3 CP) o la consumación, no serán analizados en este trabajo, si bien, cuando sea menester, se hará referencia a ellos. El estudio de los sujetos activo y pasivo del delito y, entonces también, la consideración del delito de defraudación tributaria como un delito común o especial, se llevará a cabo en la segunda parte de la tesis doctoral.

CAPÍTULO I

EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO Y LOS ELEMENTOS OBJETIVOS DEL TIPO DE INJUSTO

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (en adelante, Ley 50/1977, de 14 de noviembre), reguló la base normativa del delito de defraudación tributaria tal y como lo conocemos hoy. A pesar de que desde entonces el tipo penal ha sido reformado en seis ocasiones, la estructura básica del delito fiscal ha conservado en términos generales la misma configuración desde el art. 319 CP 1944/73: modificado por, pasando por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, el posterior art. 349, introducido por la LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública (en adelante, LO 2/1985, de 29 de abril), hasta llegar al actual art. 305 CP: a) la descripción de la *conducta típica* con el verbo defraudar; b) La identificación del *sujeto activo* del delito con la expresión “el que”, caracterizándolo, al menos en apariencia, como un delito común, aunque la doctrina mayoritaria realiza ulteriores precisiones que permiten entender este delito como un delito especial propio; c) La identificación del sujeto pasivo del delito con la correspondiente Hacienda Pública, estatal y local, pero a partir de la LO 2/1985, de 29 de abril, también autonómica, y ya desde la LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del CP relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (en adelante, LO 6/1995, de 29 de junio), también la foral; d) La mención de dos (después más) conductas alternativas, al señalar que el delito se puede realizar mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales, según la LO 2/1985, de 29 de abril, y a partir de la LO 6/1995, de 29 de junio, también “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”. Es importante señalar que el término “impuestos” fue sustituido

por el de “tributos” por la LO 2/1985, de 29 de abril, quedando entonces comprendidas también las tasas y las contribuciones especiales⁹; e) Además, “los tributos”, “las cantidades retenidas o que se hubieran retener”, “los ingresos a cuenta de retribuciones en especie”, “las devoluciones” y “los beneficios fiscales”, pueden identificarse con el objeto material del delito, aunque esta caracterización requiere de ulteriores precisiones; f) La previsión de un resultado que requiere la causación de un perjuicio expresado con una cuantía mínima, en relación con el cual se discute si se trata de un elemento del resultado típico o de una condición objetiva de punibilidad, y que ha variado con los diferentes cambios normativos, a saber: i) en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, era de 2.000.000 ptas.; ii) en la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, era de 5.000.000 ptas.; iii) en la LO 6/1995, de 29 de junio, de 15.000.000 ptas., cantidad que no varió con el vigente CP. En la LO 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, (en adelante, LO 15/2003, de 25 de noviembre), la cifra se estipuló en 120.000 euros, lo cual supuso un incremento del 33.33 % en relación con los 15.000.000 ptas.¹⁰. Además, a partir de la LO 2/1985, de 29 de abril, el resultado se prevé con la siguiente fórmula: “siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de (...)”; completada con LO 6/1995, de 29 de junio, del siguiente tenor: “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 (...)”. En la Ley 50/1977, de 14 de septiembre, el resultado estaba regulado de la siguiente forma: “cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior”; g) La pena, conforme a la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, era de multa del tanto al séxtuplo

⁹ Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos. Cfr. art. 2.2 LGT.

¹⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr* XXV (2004), 221 s., explica: “La LO 15/2003 modifica todos los límites cuantitativos existentes en el ámbito de los delitos patrimoniales y socioeconómicos, límites que en unos casos sirven para diferenciar el delito de la falta y en otros casos para deslindar el delito de la infracción extrapenal, administrativa o civil. Ciertamente cabe observar que todos los referidos límites se incrementan en la misma proporción, esto es, en un 33.33 %, lo que supone un reconocimiento de la inflación (eso sí, computada al alza) acumulada desde la entrada en vigor del CP de 1995”.

de la suma defraudada y, además, arresto mayor¹¹ si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones ptas., siempre que la cantidad defraudada excediese de la décima parte de la cuota precedente. Según la LO 2/1985, de 29 de abril, la pena consistía en “prisión menor¹² y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”, la cual estuvo vigente hasta la LO 15/2003, de 25 de noviembre, que estableció la pena de “prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”. La LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, LO 5/2010, de 22 de junio), aumentó el extremo superior de la pena de prisión a cinco años, previendo una “pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”, la cual se encuentra vigente hoy.

La estabilidad de la configuración del tipo objetivo del art. 305 CP ha facilitado que los debates dogmáticos que se generaron en la década de los ochenta del pasado siglo hayan tenido bastante continuidad en sus términos. Son casi cuatro décadas de producción dogmática representada en obras monográficas relativas al delito de defraudación tributaria y a los delitos contra la Hacienda Pública, y en artículos científicos que tratan algunos temas en particular tanto en revistas como en libros colectivos, además de las obras generales sobre la Parte especial del Derecho penal. En consecuencia, los problemas jurídicos que serán estudiados en esta tesis doctoral a propósito del delito de defraudación tributaria no podrán ser tratados de manera exhaustiva, no obstante, se procurará hacer una presentación general del estado actual de las principales discusiones dogmáticas para tomar postura y, además, por supuesto, hacer referencia a las principales obras para facilitar su eventual estudio posterior.

¹¹ Atendiendo a su gravedad, el art. 27 CP 1944/73 señalaba que las penas privativas de libertad recibían las siguientes denominaciones (y el art. 30 CP 1944/73 señalaba su duración): a) reclusión mayor, cuya duración abarcaba desde los 20 años y 1 día a los 30 años, pudiendo alcanzar los 40 años según el art. 75 CP 1944/73; b) reclusión menor, desde los 12 años y 1 día a los 20 años; c) prisión mayor, desde los seis años y 1 día a los 12 años; d) prisión menor, de 6 meses y 1 día a 6 años; e) arresto mayor, de 1 mes y 1 día a 6 meses; y f) el arresto menor, que era una pena leve, de 1 a 30 días de duración, que solo se imponía a las faltas. Cfr. MESTRE DELGADO, *EJB* III, 5116.

¹² La prisión menor era una pena del anterior CP 1944/73 que regulaba la privación de la libertad entre 6 meses y 1 día a 6 años. *Vid.* supra la n. 11, p. 36.

2. DOS PRESUPUESTOS DEL DELITO FISCAL

A. La delimitación del ámbito típico con categorías de naturaleza tributaria: la preexistencia de una relación jurídico-tributaria

Habitualmente, el análisis del delito de defraudación tributaria comienza con la referencia a un “presupuesto”, el reconocimiento de una relación jurídico-tributaria preexistente¹³. Sin embargo, a mi juicio, no es que la relación jurídico-tributaria preceda el análisis del bien jurídico y de la tipicidad, sino que, conforme a la literalidad del tipo penal, la relación jurídico-tributaria constituye la base o delimita el ámbito de lo típico, como consecuencia de la remisión al Derecho Tributario y a sus categorías que hace el art. 305 CP¹⁴.

La doctrina mayoritaria entiende que el delito de defraudación tributaria es una ley penal en blanco¹⁵, es decir, entiende que parte del supuesto de hecho del tipo penal del 305

¹³ En estos términos, por ej., entre otros, AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 98, señala “ahora bien, lo que resulta incuestionable es que el tipo penal tiene un presupuesto sobre el que se asienta su estructura y, aquí sí, condiciona su análisis y aplicación: la existencia de una relación jurídico-tributaria. Esta relación jurídica se erige, pues, en presupuesto de la tipicidad”; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 622, indica, “(...) reina unanimidad a la hora de reconocer que la conducta constitutiva del delito requiere necesariamente un presupuesto: la previa existencia de una determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración Tributaria de que se trate; esto es –a la vista de las modalidades típicas del precepto penal-, que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal”; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.ª, 2015, 903, considera que “(...) presupuesto del tipo es la existencia de una determinada relación jurídica tributaria por la que surgen los sujetos, activo y pasivo, del delito”. *Vid.*, también, SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 151; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.ª, 2010, 295; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir.): *Comentarios a la PE del DP*, 2011, 1044; ACALE SÁNCHEZ/GONZÁLEZ AGUDELO, en TERRADILLOS BASOCO (coord.), *Lecciones*, 2012, 179.

¹⁴ BACIGALUPO ZAPATER, *El delito fiscal*, 1998, 135, entiende que: “Para poder aplicar el art. 305 CP hay que recurrir a la ley fiscal que establece el tributo, pues ésta es la que define el hecho imponible y la obligación tributaria que de él surge”. Así también, GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en DP*, 1990, 3, al decir que “(...) no se trata, como ocurre en otros ámbitos del Derecho penal, de una realidad *pre-jurídica* sino, al contrario, de una que sólo debe su existencia, así como la forma de manifestarse, a un complejo sistema de normas: las jurídico tributarias. No es posible prescindir, por ello, del ordenamiento jurídico-tributario ni de la Ciencia que lo elabora sistemáticamente, es decir, de la Dogmática jurídico-tributaria, a la hora de afrontar cualquier cuestión de Derecho penal tributario”.

¹⁵ Así, por ejemplo, GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 286: “Resulta obligado admitir, entonces, que si todo lo concerniente a la obligación tributaria está disciplinado por la ley, los comportamientos tendentes

CP viene recogido o regulado por otra norma extrapenal a la que se remite¹⁶. Otro sector minoritario¹⁷ aduce que se trata, por el contrario, de una ley “plagada de elementos normativos”, los cuales son definidos por la norma penal pero remiten a una norma extrapenal para interpretar, mediante esta, su alcance o contenido¹⁸. Personalmente considero que el art. 305 CP efectivamente contiene elementos normativos pero responde a la técnica de tipificación propia de las leyes penales en blanco¹⁹ debido a que, cuando se intenta conocer o interpretar su literalidad, no solo se requiere recurrir a la normativa tributaria para comprender el significado de términos típicos normativos centrales como “los tributos”, “las cantidades retenidas”, “los ingresos a cuenta de retribuciones en especie”, “las devoluciones” y “los beneficios fiscales”, sino mucho más que eso, la averiguación de su significado supone en estricto sentido una remisión a la normativa tributaria para conocer el contenido y

a frustrar la realización de esta peculiar obligación sólo pueden ser definidos desde la normativa que disciplina el régimen de dicha obligación. La juridicidad o antijuridicidad de un comportamiento relativo a la obligación tributaria sólo puede determinarse mediante la referencia de dicho comportamiento a las normas que regulan el nacimiento, la vida y la extinción de la obligación que sólo a dichas normas debe su existencia. Los elementos configuradores del desvalor de acción de defraudación tributaria sólo pueden encontrarse en la normativa reguladora de la relación obligatoria tributaria y, por ello, el tipo de la defraudación tributaria debe estructurarse necesariamente como un tipo penal en blanco”. A propósito de la discusión acerca de la punibilidad del fraude de ley, SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 40, indica que: “El tipo del delito de defraudación tributaria tiene una estructura de ley penal en blanco. Si no hay infracción de la normativa tributaria de complemento de la ley penal, ‘a fortiori’ tampoco puede estimarse infringida esta última”; BACIGALUPO ZAPATER, en BACIGALUPO ZAPATER (dir.) *Curso de DPE*, 2.ª, 2005, 476 ss.: “Este deber, sin embargo, no está expreso en la ley penal, lo que da lugar a un tipo de las características especiales, es decir, a una ley penal en blanco, pues la conducta típica consiste en la infracción de una norma tributaria que no está expresa en el texto de la ley penal. Para poder aplicar el art. 305 CP hay que recurrir a la ley fiscal que establece el tributo, pues ésta es la que define el hecho imponible y obligación tributaria que de él emerge”; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 97: “Para poder determinar el alcance de los distintos elementos del tipo se hace necesario remitirse a las leyes tributarias en las que se especifica el hecho que en concreto genera la obligación o deber infringidos”; así también, BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2000, 87; ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y participación en el delito fiscal*, 2009, 30.

¹⁶ LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 5/44 ss.

¹⁷ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 407, afirma, p. ej., que “(...) los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social de los artículos 305 ss. CP se encuentran plagados de elementos normativos o afines a ellos; así en el artículo 305 CP encontramos, por ejemplo y entre otros, ‘tributos’, ‘beneficios fiscales’, ‘indebidamente’”. *Vid.* además, entre otros y con referencias, QUERALT JIMÉNEZ, *DP español, PE*, 7.ª, 2015, 715.

¹⁸ LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 5/50.

¹⁹ Para un detallado estudio de esta modalidad de tipificación, *vid.*, por todos, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 5/61.

funcionamiento de estas instituciones, para poder completar el ámbito típico del delito de defraudación tributaria. Aunque no suceda lo mismo con todos los demás elementos típicos, como se verá *infra*²⁰, por ejemplo, la doctrina mayoritaria procura dotar al verbo rector “defraudar” de un contenido jurídico-penal autónomo²¹.

De hecho, resulta especialmente importante averiguar el significado de las instituciones jurídico-tributarias de los “los tributos”, “las cantidades retenidas”, “los ingresos a cuenta de retribuciones en especie”, “las devoluciones” y “los beneficios fiscales”, porque son ellas, efectivamente, las que constituyen la base para la interpretación del delito de defraudación tributaria en cuanto su contenido, a la respectiva relación jurídico-tributaria que nace entre los sujetos del tributo y que, delimita el ámbito típico.

Los tributos, conforme al art. 2 LGT, “son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir” y que tienen como finalidad principal “obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”²². Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos, que conforme a la literalidad del art. 2.2 LGT, se definen así:

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

²⁰ *Vid.* el apartado 4.A, El contenido del verbo rector defraudar, p. 76.

²¹ AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 98: “Sentada la anterior conclusión, de la misma no puede –ni debe– extraerse la consecuencia de que el delito es un tipo penal en blanco *stricto sensu* de manera que la totalidad de sus elementos configuradores estén necesariamente rediseñados o establecidos por las normas extrapenales. Tal postura termina por negar autonomía al Derecho penal y lo convierte en un Derecho puramente sancionador y, en el ámbito de las conductas, reduce su contorno a los aspectos tributarios”.

²² *Vid.*, por todos, MERINO JARA/LUCAS DURÁN/FERNÁNDEZ AMOR/GARCÍA CALVENTE/GARCÍA LUIS/MANZANO SILVA/RUIZ GARIJO/VAQUERA GARCÍA, *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 4.^a, 2014, 66 ss.; MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 65 ss.

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”.

La retención a cuenta y el ingreso a cuenta (junto con el pago fraccionado²³) son medios de anticipación del tributo, en particular, del impuesto sobre la renta (regulados en los arts. 99 ss. LIRPF), del impuesto sobre sociedades (arts. 46 y 140 ss. RD-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen mediante establecimiento permanente (art. 23 RD-Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes). En estos impuestos, solo al final del periodo impositivo, que es normalmente de un año, se devenga la obligación tributaria principal, pero se exigen pagos anticipados para garantizar unos ciertos ingresos constantes a la Hacienda Pública y para ejercer control en la recaudación. La realización de estos pagos anticipados, en la retención y en el ingreso a cuenta, es obligación de los pagadores de los rendimientos, que en el caso de ser dinerarios, deben retener a cuenta parte de su importe, para posteriormente declararla e ingresarla a la Administración. En el

²³ El pago fraccionado es el tercer mecanismo de anticipación del tributo y consiste en el deber que se impone a empresarios y profesionales que desarrollan actividades económicas, de ingresar una parte de los rendimientos generados, con cierta periodicidad a lo largo del periodo impositivo. Cfr. MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 274 ss.

caso de constituir retribuciones en especie, deben ingresar a cuenta una proporción del rendimiento, para posteriormente declararla e ingresarla directamente a la Administración²⁴.

La devolución, conforme al art. 31 LGT²⁵, es el derecho que se le genera al contribuyente de que le sea reembolsado por parte de la Administración el exceso retenido, o pagado a cuenta o pagado fraccionadamente, e ingresado, en los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes. Una vez finalizado el periodo impositivo, estos tributos exigen que el contribuyente realice una declaración en la que calcule el importe de la cuota correspondiente a la totalidad de sus rendimientos percibidos durante el ejercicio, que será la cuota líquida. De ese importe deducirá las cantidades que se le hayan retenido, las ingresadas a cuenta y las que él mismo hubiera ingresado en concepto de pago fraccionado, obteniendo así la cuota diferencial, que de ser positiva, el contribuyente deberá abonar a la Administración, y de ser negativa, le será devuelta por la Administración²⁶.

Los beneficios fiscales están representados por toda clase de reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias, es decir, todas las instituciones que supongan una “reducción” de la carga fiscal²⁷. Estas categorías no representan un concepto diferente de la elusión del pago de tributos, porque dependen de la aplicación de normas excepcionales (materializada en exenciones, bonificaciones,

²⁴ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario*. PG, 23.^a, 2013, 160 s.; MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 274 ss.

²⁵ Art. 31 LGT: “1. La Administración Tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. 2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución”.

²⁶ Cfr. MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 274 ss.

²⁷ En este sentido, *vid.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 632.

deducciones, etc.) que producirán, en todo caso, una falta total de ingreso o un ingreso inferior al debido²⁸.

Como se puede comprobar, las diferentes modalidades típicas que regula el art. 305 CP (la elusión del pago de tributos, la elusión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, la elusión de cantidades que se hubieran debido ingresar a cuenta de retribuciones en especie, la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales) se refieren a una relación jurídico-tributaria, la cual, conforme a su significado técnico tributario regulado en el art. 17 LGT²⁹, debe entenderse como el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. Sin embargo, cuando la doctrina mayoritaria hace referencia a esta relación jurídico-tributaria parece aludir exclusivamente a aquella relación entre contribuyente y Hacienda Pública (calificación de la que se derivan diversas consecuencias, entre ellas, la consideración del delito fiscal como un delito especial)³⁰, omitiendo las especificidades propias de la relación entre la Hacienda Pública y el retenedor y el obligado al ingreso a cuenta, que, a mi parecer, no son equiparables ni semejantes ni asimilables³¹, como explico a continuación.

²⁸ *Vid.* la interpretación de cada uno de los elementos del tipo penal *infra* pp. 98.

²⁹ Art. 17 LGT: “1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. 2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento. 3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley. 4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley. 5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

³⁰ *V. gr.* GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 78 s.; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 53 s.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 295; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir.): *Comentarios a la PE del DP*, 2011, 1044; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.^a, 2015, 1056; ACALE SÁNCHEZ/GONZÁLEZ AGUDELO, en TERRADILLOS BASOCO (coord.), *Lecciones*, 2012, 179; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 637 s.

³¹ AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 101, señala en este sentido también: “No siendo equiparables, por ejemplo, la obligación de pago con la de practicar retenciones a cuenta, y siendo que los presupuestos fácticos de los que dimana cada una de las obligaciones son diversos ¿cómo es que ambos supuestos aparecen presididos por el mismo verbo rector (defraudar) y resultan igualmente desvalorados? Solo la desatención al contenido dispar de ambas obligaciones

B. La existencia de dos injustos penales

Del análisis de la estructura de la relación jurídico-tributaria (que constituye la base o el presupuesto de la tipicidad) se puede deducir que las diferentes modalidades típicas están relacionadas con obligaciones materiales distintas que tienen, además, sujetos obligados diversos:

- a) De una parte, la elusión del pago de tributos, el disfrute indebido de beneficios fiscales y la obtención indebida de devoluciones se refieren a la obligación tributaria principal contributiva, de la que el sujeto obligado es el contribuyente.
- b) Y, por otra parte, la elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y la elusión de los ingresos a cuenta de retribuciones en especie se refieren a la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, de la que el sujeto obligado es el pagador a cuenta (el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta).

Con la regulación, por la LO 6/1995, de 29 de junio³², de las modalidades típicas “eludiendo cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie”, habría que llegar a la conclusión que el legislador incluyó un injusto diferente al de defraudación tributaria con rasgos definitorios propios. El resultado es que en el art. 305 CP se encuentra tipificado un injusto de defraudación tributaria del contribuyente y, otro, de defraudación tributaria del retenedor o del obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta idea ha sido anotada también, con diferentes matices, por AYALA GÓMEZ, cuando afirma que “(...) la inclusión de la defraudación de estas cantidades (retenidas o que se hubieran debido retener) en el artículo 305 del Código Penal –y al igual

puede dar lugar a confusiones como la expresada –amén de otras que iremos comentando– y a la falta de respeto a las exigencias mínimas de precisión que redunden en el respeto al principio de legalidad y seguridad jurídica”.

³² La regulación de las modalidades típicas por la LO 6/1995, de 29 de junio, fue consecuencia de la pretensión del legislador de zanjar una vieja discusión en el Derecho español conforme a la que se cuestionaba si en el tipo penal de defraudación tributaria se entendía contenida la elusión de las retenciones de ingresos a cuenta o no. La doctrina mayoritaria entendía que esta conducta elusiva podía ser calificada como delito de defraudación tributaria, en tanto otro sector minoritario consideraba que esta conducta elusiva debía ser calificada como un delito de apropiación indebida. Todo ello con un importante impacto en la jurisprudencia. Para conocer la discusión, con amplias referencias, MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 60 s.

que las figuras tributarias a las que se atienden-, constituye un tipo de injusto distinto de los previstos en otros incisos del mismo artículo. Si diferentes son las obligaciones y sus presupuestos de hecho, también lo es el sujeto activo (retenedor en su caso, contribuyentes en otros). En suma, son dos relaciones jurídicas de naturaleza tributaria diferente que, como presupuestos de cada figura, condicionan los elementos del tipo de lo injusto”³³.

Considero que tanto la definición del bien jurídico como la interpretación de los elementos objetivos del tipo penal contenido en el art. 305 CP, deben tener como base las particularidades del objeto material respectivo, es decir, de la concreta obligación jurídico-tributaria material (que surge de la relación jurídico-tributaria o del “desdoblamiento de la estructura del tributo”³⁴) de la correspondiente modalidad típica, ya sea ésta la obligación tributaria principal contributiva o la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta; en relación, además, con las características del particular tributo del que se trate³⁵. De esta manera, las singularidades inherentes a la obligación tributaria respectiva y que se producen por la aplicación de la normativa de un tributo en particular (deberes formales³⁶, interpretación de los hechos generadores, temporalidad de los ejercicios y plazos para el cumplimiento de actividades) pueden ser tenidas en cuenta como delimitadoras del ámbito típico y, entonces, permiten realizar una interpretación y aplicación armónica del Derecho tributario y del Derecho penal³⁷.

³³ En este mismo sentido, AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 160.

³⁴ En términos de MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.ª, 2015, 283.

³⁵ PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 77: “Pero, además, dentro de este interés general a la plena recaudación, es necesario distinguir entre la correspondiente a cada uno de los diferentes tributos que integran el sistema. Como se desprende de la configuración global del tipo y más concretamente de la caracterización del resultado, es precisamente la recaudación correspondiente a cada figura o concepto tributario lo que integra el objeto de protección penal”.

³⁶ Las obligaciones de carácter material vienen acompañadas de otros deberes de carácter formal, instrumentales respecto de aquéllas: deberes de información, de presentar declaraciones y documentación, entre otros. Éstos tienen finalidades diversas de acuerdo a la fase de la vida del tributo en el que se desenvuelvan: *vid.* al respecto GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 287.

³⁷ GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 105: “En efecto, objeto material del delito de defraudación tributaria, es decir objeto de la acción cuya lesión o puesta en peligro pueden dar lugar al peligro o lesión *del bien jurídico* es, a mi juicio, la *concreta pretensión tributaria*. No se trata, naturalmente,

En suma, entiendo que en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP, existen dos injustos penales perfectamente diferenciables³⁸, que explico brevemente a continuación.

i) *De defraudación del contribuyente*

Las modalidades típicas de elusión del pago de tributos, de disfrute indebido de beneficios fiscales y de obtención indebida de devoluciones, se refieren a la obligación

de la pretensión tributaria *objetiva*, pues ésta, en cuanto existe *objetivamente* desde que se realizan los presupuestos a los que la ley vincula su nacimiento hasta que se cumplen aquellos otros que legalmente determinan su extinción, no puede ser dañada ni destruida. Se trata, más bien, de la pretensión tributaria *subjetiva*, es decir, de la representación que el acreedor, por imperativo legal, *debe* tener de su existencia objetiva”; PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 222: “El momento fundamental del análisis sobre la cuestión de qué es defraudar a la Hacienda Pública, consiste en el análisis de la posición de las partes en lo que constituye el objeto de la protección: la relación jurídico tributaria. Únicamente a partir del examen de la posición de las partes en esta relación podremos identificar cuáles son las conductas que incorporan el elemento de desvalor imprescindible para considerarlas típicas. O dicho de otra forma, en qué supuestos la protección penal de los intereses de la Hacienda Pública aparece como indispensable desde el punto de vista del principio de intervención mínima”; BACIGALUPO SAGGESE, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 346: “Para poder determinar la tipicidad del delito contra la Hacienda Pública y afirmar la infracción de la norma es necesario remitirse a las leyes tributarias en las que se especifica el hecho que en concreto genera la obligación o deber y cuya infracción da lugar al nacimiento del delito. De tal manera la regulación legal extrapenal fiscal tiene una incidencia *directa* sobre el ámbito y los límites de la tipicidad del delito. Para interpretar todos estos conceptos y, en definitiva, el tipo de los arts. 305.3, 306 o 309 del Código Penal, es preciso establecer qué exige el *deber*, cuya infracción es punible o, dicho con otras palabras, cuál es el comportamiento debido, pues de la mayor o menor amplitud del mandato dependerá, a su vez, la mayor o menor amplitud del tipo penal”; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 100 s.: “De lo expuesto ha de colegirse –a los efectos que nos interesan- que si la relación jurídico-tributaria es el presupuesto de la tipicidad del delito de defraudación tributaria, la singularidad de la misma (de la concreta relación en su individualidad) está llamada a representar un importante papel en la configuración del tipo de lo injusto. (...) Es evidente que la referencia a los particulares y singulares *deberes, hechos impositivos y temporalidad de los ejercicios, plazos y calendarios* se corresponde con la conformación de la relación jurídica y potestades y facultades tributarias que, en cada tributo, permiten alcanzar la finalidad recaudatoria. Estas *singularidades* –las propias de cada tributo- marcan y condicionan el alcance de los elementos del tipo penal. No digo con ellos –y salgo al paso de posibles interpretaciones- que existan tantos tipos como tributos se definan legalmente. En modo alguno pretendo equiparar nuestro sistema penal con, por ejemplo, el italiano en el cual los delitos fiscales se definen en las leyes propias de cada tributo. Lo que pretendo es subrayar la necesidad de atender a los rasgos definidores de la obligación de pago a fin de que –y al contrario de lo que debe ser- el tipo penal no se construya al margen de la misma”; ECHAVARRÍA RAMÍREZ, *RECPC* 16 (2014), 20: “La protección penal sólo puede centrar la construcción del bien jurídico en el tributo como instituto jurídico y no en los derechos patrimoniales que de éste derivan ni, tampoco, en los ingresos o pagos que finalmente se causan conforme tales derechos. Lo anterior, en la medida en que es a través del Tributo como instituto jurídico desde el que se construye la relación jurídico-tributaria entre el Estado y los ciudadanos”.

³⁸ Cuando me refiero a lo largo del trabajo al delito de defraudación tributaria hago referencia a los dos injustos contenidos en este tipo penal. No obstante, cuando resultan relevantes las diferencias entre ellos, realizo las distinciones pertinentes.

tributaria principal contributiva, de la que el sujeto obligado es el contribuyente y conforman el injusto de defraudación tributaria en sentido estricto o defraudación del contribuyente.

ii) *De defraudación del pagador a cuenta (retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta)*

Las modalidades típicas de elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y la elusión del pago de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, que se refieren a la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, de la que el sujeto obligado es el pagador a cuenta (el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta), conforman un injusto distinto, de defraudación del pagador a cuenta.

3. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL ART. 305 CP

La concreción del bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública, en general, y en los delitos tributarios, en particular, ha sido una de las cuestiones dogmáticas más debatidas en la doctrina desde la Ley 50/1977, de 14 de septiembre. Esta discusión se ha centrado principalmente en el análisis del delito de defraudación tributaria del art. 305 CP (anteriormente, art. 319 CP 1944/73 introducido por la Ley 50/1977, de 14 de septiembre, y art. 349 CP 1944/73, introducido por la LO 2/1985, de 29 de abril), aunque se han realizado importantes aportaciones a propósito del estudio en concreto de otros tipos penales³⁹ o, por supuesto, del estudio conjunto de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Como quedó dicho, sobrepasa las posibilidades y el propósito de este trabajo examinar en detalle todas las tesis⁴⁰. No obstante, se procurará realizar una revisión general de la doctrina

³⁹ Así, p. ej., por la importancia de sus aportes en el debate, en relación con el delito contable tributario del art. 310 CP, *vid.* GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 47 ss.; y en relación con el delito de fraude de subvenciones del art. 308 CP, *vid.* ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la HP*, 1987, 89 ss.

⁴⁰ Además, como señala MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr XVIII* (1994/1995), 150, muchas de ellas son meras descripciones sintéticas y genéricas del bien jurídico sin mayor justificación ni exposición de las consecuencias a las que conduce.

que permita centrar el problema y articular correctamente el posterior análisis de los elementos del tipo objetivo del delito de defraudación tributaria, para después tomar postura.

En la actualidad⁴¹, permanecen vigentes básicamente dos posturas doctrinales, que suelen presentarse de manera antagónica, unas tesis de orientación patrimonial y otras tesis funcionales⁴².

A. Breve referencia al estado de la cuestión

i) *Las tesis de orientación patrimonial*

Las tesis de orientación patrimonial son mayoritarias en la doctrina española y coinciden en señalar que el delito de defraudación tributaria protege un bien jurídico inmediato que, con diferentes matices, sería el patrimonio de la Hacienda Pública⁴³.

⁴¹ Se entienden ya superadas dos viejas posturas: a) aquella que negaba la existencia de un bien jurídico protegido, pues entendía que se castigaban comportamientos de mera desobediencia a los mandatos y prohibiciones del legislador; para una explicación de esta tesis, *vid.* PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 58 ss.; AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 30 s.; GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 47 s. Y, b) la tesis según la cual el bien jurídico protegido sería la pretensión del titular del poder tributario a la debida revelación de todos los hechos relevantes para la liquidación o recaudación. En España esta tesis fue formulada por BACIGALUPO ZAPATER, *RFDUCM* 56, 1979, 82 ss. (el mismo, en *Multinationale Unternehmen und Strafrecht*, 1979, 106), que definió el bien jurídico como “la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos imposables”; para una crítica de esta postura *vid.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, 197 ss.; BUSTOS RAMÍREZ, en BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ, *Los delitos contra la Hacienda pública*, Madrid, 1987, 17 s., 23 s.; GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 48.

⁴² Así, GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 49; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr* XVIII (1994/1995), 141; FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 93.

⁴³ A partir de la introducción del actual delito fiscal en 1977 estas tesis han sido asumidas mayoritariamente por la doctrina y por la jurisprudencia. Los autores que se agrupan bajo esta categoría coinciden en señalar que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, pero con diferentes matices que no permiten catalogar sus posturas estrictamente como patrimoniales, sino, precisamente, como de orientación patrimonial. Algunas de las formulaciones propuestas, que por su interés transcribo, son: APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, 83, quien señala que: “[*scil.* el bien jurídico es el patrimonio de] la hacienda estatal, autonómica o local es el objeto del delito y que éste tiene un carácter pluriofensivo, pues protege de forma inmediata a la Hacienda Pública entendida como Erario Público y de manera mediata a la Hacienda Pública funcional entendida como actividad financiera del Estado, así como a los principios constitucionales que permiten el correcto funcionamiento del Estado de Derecho”; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 153: “[*scil.* El bien jurídico] se identifica con el interés patrimonial que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo y cuándo realizar el pago de ingresos esperados”; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y

Entre ellas, es posible identificar un sector doctrinal muy minoritario que defiende una posición estrictamente patrimonial, la cual equipara la defraudación tributaria a los delitos contra el patrimonio individual⁴⁴.

Otro, mayoritario⁴⁵, que afirma que el bien jurídico inmediatamente tutelado es el interés patrimonial de la Hacienda Pública en su faceta de recaudación tributaria, lo cual no obsta para que, a través de él, se consiga la protección indirecta de otros bienes jurídicos más difusos como las funciones de los tributos, el patrimonio público en el Estado Social y Democrático de Derecho o el orden económico.

Y, finalmente, otro sector doctrinal⁴⁶, que amplía un poco más el objeto de protección y que afirma que el bien jurídico tutelado inicialmente es la Hacienda Pública, pero no desde su perspectiva exclusivamente patrimonial, sino según el interés del Estado y de la propia Hacienda Pública de que la carga tributaria se realice con los modos fijados en la ley, por lo que entienden que se protege el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público.

UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 82: “Dado que al hablar de lo que se encuentra jurídico-penalmente amparado se significa aquello que ostenta el sujeto pasivo del delito, pienso que es factible mantener que dicho bien jurídico consiste en el indicado derecho de crédito tributario del que es titular, entre otros derechos económicos, la ‘Hacienda Pública’ (las haciendas públicas). Un derecho de crédito cuyas características pueden singularizarse en cada caso correspondiente a cada modalidad del tributo; pero que igualmente cabe abstraer a la vista del conjunto de ellos para conformar, dotado de eficacia limitadora plausible y suficiente, el bien jurídico común a estos delitos relativos a los ingresos tributarios de las haciendas públicas”; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 619: “Adoptando la tesis patrimonialista, puede, pues, partirse de la base de 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 los tributos*”.

⁴⁴ Cfr. RODRÍGUEZ DEVESA/SERRANO GÓMEZ, *DP español, PE*, 16, 1992, 578.

⁴⁵ En este sentido, AYALA GÓMEZ, *EP-Ruiz Antón*, 2004, 104 ss.; GALLEGO SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.), *Manual práctico de DP, PE*, 2004, 771; SANTIESTEBAN RUIZ, en ARROYO ZAPATERO/BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ/GARCÍA RIVAS/SERRANO PIEDECASAS/TERRADILLOS BASOCO (dir.): *Comentarios al Código Penal*, 2007, 683 s.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 273; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir.)/MORALES PRATS (coord.), *Comentarios a la PE*, 9.^a, 2011, 1044; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 619.

⁴⁶ En este tercer sentido, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO/GURDIEL SIERRA/CORTÉS SIERRA, *EP-Ruiz Antón*, 2004, 73; MORILLAS FERNÁNDEZ, en COBO DEL ROSAL (dir.): *Comentarios al Código Penal*, 2006, 22 s.; MORILLAS CUEVA, en MORILLAS CUEVA (coord.): *Sistema de DP español, PE*, 2011, 645 ss.; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.^a, 2015, 1055.

ii) Las tesis funcionales

Las tesis funcionales, rechazando explícitamente una configuración patrimonial⁴⁷, se dividen en dos propuestas: a) una primera formulada por PÉREZ ROYO que considera que el bien jurídico está representado por la función tributaria, entendida como una actividad de la Administración dirigida a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado⁴⁸; y b) una segunda, propuesta por GRACIA MARTÍN, según la cual el bien jurídico protegido está representado en las funciones del tributo⁴⁹: la función financiera del

⁴⁷ Advierte GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 49, que la postura que identifica el bien jurídico con la función tributaria, o con las funciones del tributo, "(...) alcanza homogeneidad únicamente en el aspecto negativo, es decir, en el rechazo de que el patrimonio del Erario público sea el bien jurídico protegido en el Derecho penal tributario, pues en la construcción en positivo del bien jurídico se advierten diferencias, a veces importantes, entre los diversos autores".

⁴⁸ Esta tesis fue propuesta por PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 64, 78, en los siguientes términos: "La protección penal (al menos, en los delitos tributarios), se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias"; "En conclusión, podemos decir que el objeto específico de la protección penal en el artículo 349 CP, es 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". Esta tesis ha sido seguida por ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la HP*, 1987, 93: "Puede decirse que el delito fiscal genuino del artículo 349 se refiere básicamente a la función recaudatoria de ingresos de la Hacienda mediante los tributos. El delito fiscal protege el sistema de financiación del Erario Público que se instrumenta a través de la obligación jurídica unilateral, que es el Tributo. Y en las expresiones 'función recaudatoria' y 'sistema de financiación' no debe verse una mera licencia literaria, sino un contenido material. (...) sentido funcional antes apuntado: función recaudatoria, sistema fiscal"; BERDUGO GÓMEZ/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, 1994, 20: "Los delitos fiscales y el fraude de subvenciones atacan la Hacienda Pública en sus funciones más características: 'la función tributaria' (recaudación de ingresos públicos mediante los tributos) y la función financiera (o de realización del gasto público mediante la concesión de beneficios fiscales o subvenciones). En síntesis, el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público". Como se explicará a continuación, PÉREZ ROYO introduce importantes salvedades a la caracterización del bien jurídico como función tributaria. De hecho, subraya en este sentido MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr XVIII* (1994/1995), 159, que "(...) este autor lleva a cabo la decisiva matización de que la aludida función tributaria es sólo un bien jurídico genérico, común a todos los delitos tributarios (el bien mediato, en definitiva), y que el bien jurídico específico e inmediato (vocablo usado también por este autor) debe extraerse de cada figura en particular".

⁴⁹ Esta tesis fue propuesta por GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 278, inicialmente en los siguientes términos: "El bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria resulta de la *integración* de las funciones patrimonial, de justicia y político-económica del tributo y 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'. Esta concepción del bien jurídico se aleja considerablemente de la perspectiva *exclusivamente* patrimonialista que maneja la doctrina dominante, lo que comporta consecuencias sustancialmente diferentes en la interpretación del tipo". Esta tesis fue entendida por la doctrina de ese entonces, *vid.* AYALA GÓMEZ,

tributo, la función de justicia del tributo y la función político-económica del tributo y del sistema tributario⁵⁰.

B. Toma de postura

En mi opinión, y no obstante las diversas posturas acerca del bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria, la doctrina coincide en señalar que nos encontramos en el contexto de un delito de resultado que exige un cierto perjuicio patrimonial⁵¹, lo que

El delito de defraudación tributaria, 1988, 104 -y unos años después, en el mismo sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr* XVIII (1994/1995), 161- como un planteamiento pluriofensivo del bien jurídico protegido. Así entonces, GRACIA MARTÍN, en su monografía, GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 72 s., 78 –también en GRACIA MARTÍN, *APen* 10, 1994, 208 n. 98-, corrige esta definición, admitiendo además la necesidad de precisión, subrayando que “(...) mi concepción del bien jurídico es radicalmente opuesta a cualquier connotación patrimonialista y dista mucho de inducir a un planteamiento pluriofensivo”, y propone la definición del bien jurídico en los siguientes términos: “El bien jurídico protegido por los delitos e infracciones tributarios está constituido por las funciones del tributo materializadas en *la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario*”. En un artículo posterior, GRACIA MARTÍN, *APen* 10, 1994, 208, añade un pequeño matiz, “la posibilidad” a dicha formulación; así: “El bien jurídico protegido por los delitos tributarios resulta, a mi juicio, de la integración de las tres funciones que cumple el tributo. Sin embargo, la expresión ‘funciones del tributo’ es demasiado abstracta aún y terminológicamente podría no expresar con exactitud el contenido de este bien jurídico. (...) Como la efectiva realización de las funciones del tributo sólo [se] alcanza con la posibilidad real de ingreso de la deuda tributaria legalmente debida entiendo, con una formulación más concreta, que el bien jurídico protegido por los delitos e infracciones tributarios están constituidos por las funciones del tributo materializadas en *la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario*”. Esta tesis fue adoptada también por ECHAVARRÍA RAMÍREZ, *RECPC* 16 (2014), 36 s.: “El bien jurídico protegido se concretaría en las funciones del Tributo, materializadas en el cumplimiento de los deberes de cada tributo singular en el marco de la relación jurídico-tributaria y cuyo fundamento último está en el art. 31 CE”. *Vid.*, además, SUÁREZ GONZÁLEZ, *ComLP*, XVIII, 1997, 111; FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 103.

⁵⁰ Para una exposición de estas funciones en detalle, *vid.* GRACIA MARTÍN, *APen* 10, 1994, 203.

⁵¹ GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 50, 78: “Si se tiene en cuenta que el tributo es un medio de captación de ingresos públicos y que el fraude fiscal se traduce efectivamente en una disminución de éstos (elusión) o en un aumento del gasto fiscal (obtención indebida de beneficios fiscales) quizá haya de reconocerse, ciertamente, que el delito tributario causa un daño patrimonial a la Hacienda pública”, aunque luego precisa, por supuesto, que “(...) esta realidad, sin embargo, no basta a mi juicio, para afirmar que el patrimonio del Erario público sea el bien jurídico protegido por los delitos tributarios”; PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 77: “En la caracterización de dicho bien jurídico debe partirse ciertamente de la consideración, explicitada en la redacción del artículo 349 CP, de que se trata de un delito de resultado que exige el perjuicio de la recaudación tributaria, la cual aparece en principio como el objeto inmediato de la protección penal. Una precisión hay que hacer en todo caso en cuanto a la caracterización del perjuicio económico. Como hemos indicado, el interés patrimonial que se protege es el de la recaudación, cuyo importe resulta disminuido respecto del que se hubiera producido si no hubiera tenido lugar la conducta defraudadora”, precisando a continuación, también, que “(...) conviene resaltar el hecho antes indicado de que

resulta plenamente congruente con las posturas de orientación patrimonial⁵², pero exige una ulterior concreción del bien jurídico por parte de los defensores de posturas funcionalistas. Si entendemos que en la lesión del bien jurídico queda representado el desvalor de resultado requerido para el injusto del delito y, además, que dicho desvalor de resultado requiere (en los tipos de resultado) la causación de un resultado material como consecuencia (distinta) de la acción que, precisamente, resulte o sea jurídicamente disvalioso, nos encontramos con que la definición del bien jurídico está estrechamente vinculada con la identificación del resultado material⁵³. Siguiendo el camino argumental inverso, el resultado típico será aquel que deberá ser reputado jurídicamente disvalioso porque lesiona el bien jurídico.

Los defensores de las posturas funcionalistas deben hacer un esfuerzo ulterior en la concreción del bien jurídico. Por ejemplo, ARROYO ZAPATERO afirma que “(...) el delito fiscal en sentido abstracto, en tanto que requiere un perjuicio patrimonial efectivo –una deuda tributaria impagada superior a cinco millones de pesetas-, tutela la Hacienda Pública en su integridad patrimonial efectiva, en el resultado final de su función recaudatoria”⁵⁴. GRACIA MARTÍN, a su vez, aduce que en cuanto “(...) la efectiva realización de las funciones del tributo solo se alcanza con el real de ingreso de la deuda tributaria legalmente debida, entiendo, con una formulación más concreta, que el bien jurídico protegido por los delitos e infracciones tributarios está constituido por las funciones del tributo materializadas en la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa

la defraudación tributaria no es simplemente un delito de contenido patrimonial, sino que mediante él se atacan toda una serie de valores incorporados en la realización de la política tributaria y para cuya realización se desarrolla la función tributaria”; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ (coord.), *Comentarios a la legislación penal*, VII, 1986, 243: “La norma del artículo 349 exige que se cause un efectivo perjuicio en las arcas del Erario público y, en concreto, un perjuicio patrimonial”.

⁵² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ (coord.), *Comentarios a la legislación penal*, VII, 1986, 243: “A la afirmación de que con el delito de defraudación tributaria se dificulta la obtención de ingresos públicos por imposibilitar la recaudación tributaria, hay que añadir o aclarar que la lesión causada por este delito se materializa en el menoscabo del Erario público o, mejor, del patrimonio de la Hacienda estatal, autonómica o local”.

⁵³ LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 13/38-40.

⁵⁴ ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la HP*, 1987, 93.

reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario”⁵⁵. O en palabras de PÉREZ ROYO: “La defraudación tributaria es un delito de resultado que requiere para su consumación que se haya producido la efectiva lesión del bien jurídico, representado en este caso por la recaudación tributaria”⁵⁶. Y más recientemente, ECHAVARRÍA RAMÍREZ: “Por ello, los actos que afectan al bien jurídico en los términos apuntados se concretan en el ataque sobre la precisa determinación del *an* y el *quantum* del crédito tributario, como elemento que se integra al patrimonio de la hacienda, impidiendo que ésta pueda tener efectivo conocimiento de su existencia y monto conforme con la normativa de cada tributo individual y con proceder a su cobro”⁵⁷.

En consecuencia, tanto las tesis patrimoniales como las funcionales, con diversas matizaciones, pero sin que se altere el objeto que describen, coinciden en la identificación de un resultado típico decididamente cuantificable, patrimonial, representado en una recaudación incompleta, incorrecta o defectuosa de los “tributos” o “de la deuda tributaria o de la concreta pretensión u obligación tributaria”. Esta debe alcanzar cierta entidad, al menos 120.000 euros, para que pueda entenderse consumado el delito⁵⁸. Así pues, los autores partidarios de las tesis patrimoniales, como ellos mismos advierten, consideran que la lesión del objeto material, el resultado típico, sería coincidente con la lesión del bien jurídico⁵⁹. Por su parte, las tesis funcionales consideran que resulta determinante deslindar la definición y lesión del objeto material –del resultado material o típico- de la definición y la lesión del bien jurídico⁶⁰.

⁵⁵ GRACIA MARTÍN, *REDF*, 58, 1988, 277 s.; *La infracción de deberes contables*, 1990, 78; *APEN 10*, 1994, 208, 215.

⁵⁶ PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 79.

⁵⁷ ECHAVARRÍA RAMÍREZ, *RECPC* 16 (2014), 38 s.

⁵⁸ En el apartado correspondiente al resultado típico se aludirá a la discusión acerca de la naturaleza dogmática de dicha cuantía. *Vid.* p. 89 ss.

⁵⁹ Así, p. ej., MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr* XVIII (1994/1995), 133: “El resultado material del delito (el perjuicio de cinco millones de pesetas), en la medida que entraña al propio tiempo la destrucción del (valor ideal) bien jurídico (patrimonio del Erario público), se valora desde el punto de vista jurídico coincidentemente con la lesión de este último bien, y ello comporta la consumación del delito”.

⁶⁰ PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 73: “El defecto del enfoque de los tributaristas antes citados radica más bien en no distinguir dos conceptos que la teoría del delito mantiene diferenciados, a

Por lo tanto, el bien jurídico inmediato de las tesis funcionales coincidiría, en términos generales, con el bien jurídico mediato de las tesis patrimoniales⁶¹. O, desde otra perspectiva, el bien jurídico inmediato de las tesis patrimoniales se explicaría correctamente como un bien jurídico intermedio espiritualizado, conforme a las construcciones de SCHÜNEMANN y

saber: los del bien jurídico y objeto de la acción. Mientras que el primero es una categoría ideal, una abstracción, el segundo es un elemento real, presente en cada delito concretamente perpetrado”; GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 78: “No basta sólo con una lesión del derecho patrimonial de la Hacienda pública conectado al tributo, pues entonces no resulta lesionado el bien jurídico protegido. Es necesario que el comportamiento del autor lesione las funciones de justicia y política-económica del tributo, singularmente los principios de justicia tributaria”; ECHAVARRÍA RAMÍREZ, *RECPC* 16 (2014), 38, arguye que “(...) cabe indicar que la teoría de la protección de bienes jurídicos parte de una diferenciación conceptual que resulta importante: el bien jurídico penalmente protegido, de una parte, y el objeto de la acción, por la otra”.

⁶¹ De hecho, PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 77, admite que “Precisamente esta consideración [*scil.* de ‘que la defraudación tributaria no es simplemente un delito de contenido patrimonial, sino que mediante él se atacan toda una serie de valores incorporados en la realización de la política tributaria y para cuya realización se desarrolla la función tributaria’] es la que lleva a la doctrina (o a un sector de la misma) partidaria de la consideración del delito fiscal como delito de contenido patrimonial a completar esta caracterización hasta llegar a configurar el tipo en cuestión como un delito pluriofensivo”. La caracterización del bien jurídico como pluriofensivo por parte, entre otros, de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, 209 ss., generó una interesante controversia entre este autor y GRACIA MARTÍN, como se puede ver en GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 73 n. 216, la cual terminó siendo zanjada por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr* XVIII (1994/1995), 143 ss., con la siguiente explicación: “Reconozco que, en general, esta expresión se ha venido tradicionalmente reservando en la doctrina para aquellos supuestos en los que una norma protege directamente dos o más bienes jurídicos diferenciados, según advierte correctamente GRACIA, pero no es infrecuente por otra parte que se utilice la expresión cuando una determinada figura delictiva posee un bien jurídico inmediato y un bien jurídico mediato (diferente) como ocurre, a mi entender, en el delito de defraudación tributaria. Y la utilización del vocablo ‘pluriofensivo’ puede ser perfectamente aceptada –a mi juicio– siempre y cuando, naturalmente, se advierta que no se trata de dos bienes jurídicos inmediata y directamente protegidos (pluriofensividad en sentido estricto, si se quiere), sino de un objeto jurídico inmediato y otro mediato (pluriofensividad en sentido amplio), siendo así que el destacar la existencia de esta última resulta necesaria para explicar las peculiaridades de esta clase de delitos”. Así, lo señala también, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr* XVIII (1994/1995), 167: “Cabe sostener que la tesis de la integración dialéctica de las tres funciones que cumple el tributo puede explicar con precisión y detalle el bien jurídico mediato o genérico (que sería común, por tanto, ciertamente a todos los delitos tributarios)”. Defiende una configuración pluriofensiva del bien jurídico también APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, 59. Importante es también la opinión de FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 95 quien afirma que “(...) en realidad, 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, por lo que no existe más que una dicotomía aparente. Los que enunciaban posiciones funcionales las han matizado con componentes patrimoniales (así: Pérez Royo, Arroyo Zapatero, etc.) mientras que muchos que defienden el carácter patrimonial no renuncian a apreciar el componente funcional (así: Martínez-Buján, Octavio de Toledo, Ayala Gómez, Silva Sánchez, etc.). Para alcanzar este consenso, se acepta la especificidad o funcionalidad del tributo que marca un bien jurídico genérico o *ratio legis*, pero a la hora de la verdad concretan como bien jurídico inmediato o específico, es decir, técnico, y con consecuencias penales efectivas, a los intereses patrimoniales del Estado”.

ROXIN, o como un bien jurídico con función representativa, según la construcción de JAKOBS⁶².

Estas construcciones dogmáticas fueron creadas para explicar los bienes jurídicos inmateriales o espiritualizados tutelados por delitos de peligro abstracto, en relación con los cuales resulta difícilmente identificable su lesión o puesta en peligro en concreto, toda vez que la vulneración de dichos bienes se da mediante una reiteración generalizada de conductas. En este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ explica muy claramente que, en consecuencia, “(...) la técnica de tipificación que se propone para tutelar aquellos bienes jurídicos inmateriales que se consideren dignos de protección penal es la de construir la figura delictiva sobre la base de un bien intermedio ‘representante’ o con función representativa, que es el que ha de resultar inmediatamente lesionado (o, en su caso, puesto en concreto peligro) por el comportamiento típico individual, y sin que, por su parte sea preciso acreditar esa efectiva lesividad (lesión o peligro concreto) para el bien inmaterial mediatamente protegido. Precisamente, la ‘abstracta peligrosidad’ de la conducta típica para este bien mediato reside en la lesión (o puesta en concreto peligro) reiterada y generalizada del bien intermedio con función representativa”⁶³.

Así las cosas, la caracterización del bien jurídico conforme a estas construcciones dogmáticas sería posible si se acepta, como creo que debe hacerse, que la realización típica de la acción defraudatoria individual no consigue lesionar ni poner en peligro concreto el bien jurídico de la “función tributaria” ni aquél de las “funciones del tributo”, ni mucho

⁶² SCHÜNEMANN, *JA* 1975, 793, 798; en HEFENDEHL (ed.), *Bien jurídico*, 2007, 223 s.; en VV.AA., *Cuestiones actuales*, 2008, 17; ROXIN, *PG*, 1997, 11/126 (= AT, 2.^a, 1994, 11/126); MATA Y MARTÍN, *Bienes jurídicos intermedios*, 1997.

Para una explicación de estas posturas aplicadas al delito de defraudación tributaria, *vid.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr* XVIII (1994/1995), 169; en DEMETRIO CRESPO (dir.)/MAROTO CALATAYUD (coord.), *Crisis Financiera*, 2014, 319; RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *Delitos de peligro, dolo e imprudencia*, 1994, 300 ss. En desacuerdo con este planteamiento, PAREDES CASTAÑÓN, *RDPCr* 11 (2003), 136. Diferente es la postura de LAPORTA, *Delito fiscal*, 2013, 164 ss., que parece concretar el bien jurídico protegido como un bien jurídico intermedio.

⁶³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr* XVIII (1994/1995), 169; en DEMETRIO CRESPO (dir.)/MAROTO CALATAYUD (coord.), *Crisis financiera*, 2014, 319.

menos es posible exigir que el dolo del autor abarque su menoscabo⁶⁴. Razón por la cual, para que estos bienes jurídicos fueran puestos en peligro se requeriría, de manera abstracta, la constatación de una lesión inmediata, reiterada y generalizada de otro bien jurídico (inmediato), en este caso de contenido patrimonial, concretado, como indican los propios defensores de las tesis funcionales, en la “efectiva, completa y correcta recaudación tributaria”.

A mi juicio, en este punto se halla el *quid* de la cuestión, en la necesidad de deslindar conceptualmente diferentes niveles de lesión de un objeto (material y jurídico) complejo, para lo cual considero conveniente definir el bien jurídico protegido de una manera dual⁶⁵ concretando un bien jurídico inmediato y un bien jurídico mediato⁶⁶, para que el bien jurídico pueda desempeñar completamente sus funciones. Así, será el bien jurídico inmediato, que es el bien jurídico en sentido estricto o técnico, el bien jurídico por antonomasia, el que deba concretarse en primer lugar para que pueda ser integrado al tipo de injusto en cuanto desvalor de resultado, en el sentido de que su vulneración (su lesión o puesta en peligro) se requiera para que el delito se consume y deba ser abarcada por el dolo del autor. De esta forma, el

⁶⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr XVIII* (1994/1995), 168: “El art. 349 no exige –ni tiene por qué exigir– que se vulneren esas funciones que el tributo está llamado a cumplir. O, mejor dicho, la realización típica de la acción defraudatoria individual del sujeto que cumple los requisitos típicos del art. 349 ni lesiona ni pone en peligro efectivo el bien jurídico de las funciones del tributo. Paralelamente, en el delito de defraudación tributaria no resulta en absoluto necesario (ni sería deseable que así fuese) que el dolo del autor abarque el conocimiento de que con su acción típica está menoscabando las funciones del tributo; es suficiente con que sepa que, infringiendo su deber, causa un perjuicio patrimonial en las arcas del Erario público, o sea, desde la perspectiva del desvalor de resultado basta con que conozca que lesiona el (bien jurídico inmediato) patrimonio del Erario”.

⁶⁵ En esta línea también, AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO/GURDIEL SIERRA/CORTÉS SIERRA, *EP-Ruiz Antón*, 2004, 104 ss.; GALLEGU SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.), *Manual práctico de DP, PE*, 2004, 771; SANTIESTEBAN RUIZ, en ARROYO ZAPATERO/BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ/GARCÍA RIVAS/SERRANO PIEDECASAS/TERRADILLOS BASOCO (dirs.), *Comentarios al Código Penal*, 2007, 683 s.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 273; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir.)/MORALES PRATS (coord.), *Comentarios a la PE*, 9.^a, 2011, 1044; en QUINTERO OLIVARES (dir.)/MORALES PRATS (coord.), *Comentarios al Código Penal español*, 6.^a, 2011, 470; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 619; FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 107.

⁶⁶ Cfr., para la definición de estos dos bienes jurídicos, PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 56; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr XVIII* (1994/1995), 139; en DEMETRIO CRESPO (dir.)/MAROTO CALATAYUD (coord.), *Crisis financiera*, 2014, 320; PAREDES CASTAÑÓN, *RDPCr* 11 (2003), 149; FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 107.

bien jurídico cumpliría a cabalidad su función principal, la función interpretativa del tipo penal⁶⁷. Para después definir un bien jurídico mediato, o indirectamente protegido⁶⁸, el cual debe concretarse con vista a discutir sobre la *ratio legis*⁶⁹ de la disposición y que, en consecuencia, no será necesario acreditar en el caso concreto que ha sido vulnerado en el caso concreto, ni tampoco exigir que el dolo o la imprudencia abarquen su lesión⁷⁰. El bien jurídico mediato cumpliría entonces una importante función en el plano de la lesividad abstracta, para discutir acerca de la legitimidad de la intervención penal; una función sistemática, referente a la clasificación y a la sistematización de los grupos de delitos, y una función de criterio de medición o determinación de la pena dentro del marco penal abstracto⁷¹.

El punto de partida para conseguir dicho objetivo, desde mi perspectiva, es la exigencia típica de un resultado material expresado en un perjuicio patrimonial de 120.000 euros ocasionado a una Hacienda Pública. Entiendo que la relación entre la definición del bien jurídico y la interpretación de la literalidad del tipo penal son tareas interconectadas, que se complementan. Si bien será objeto de estudio en un apartado posterior⁷², para poder identificar claramente el bien jurídico inmediatamente protegido es importante señalar que

⁶⁷ En este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en DEMETRIO CRESPO (dir.)/MAROTO CALATAYUD (coord.), *Crisis financiera*, 2014, 320, afirma que este bien jurídico “(...) no tiene por qué identificarse con la finalidad última perseguida por el legislador cuando se decidió a crear dicha norma, y en muchos casos es una concreción del bien jurídico mediato (...). La noción de bien jurídico *inmediato* es la que debe servir de principal referencia para designar las diversas funciones que tradicionalmente se han venido atribuyendo a esta institución en la ciencia del Derecho penal: la función interpretativa”.

⁶⁸ Con esta terminología, LUZÓN PEÑA/ROSO CAÑADILLAS, *InDret* 3/2010, 7.

⁶⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en DEMETRIO CRESPO (dir.)/MAROTO CALATAYUD (coord.), *Crisis financiera*, 2014, 139: “Se vincula al más amplio concepto de *ratio legis* o ‘finalidad objetiva de la norma’ y que, dicho sintéticamente, expresa las razones o motivos que conducen al legislador penal a criminalizar un determinado comportamiento”.

⁷⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en DEMETRIO CRESPO (dir.)/MAROTO CALATAYUD (coord.), *Crisis financiera*, 2014, 317 n. 44: “Con arreglo a lo expuesto, hay que convenir en que el concepto de bien mediato desempeña una función mucho más modesta en Derecho penal, sobre todo porque –aparte de lo dicho– no constituirá el criterio básico para llevar a cabo la antecitada función interpretativa, aunque evidentemente siempre pueda servir como criterio auxiliar en la interpretación teleológica del bien jurídico protegido”.

⁷¹ Para un estudio de las funciones que desempeña el bien jurídico, *vid.*, por todos, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 13/19-23.

⁷² Cfr. *infra*, pp. 87 ss.

el perjuicio patrimonial se concreta en una recaudación incompleta, incorrecta o defectuosa de más de 120.000 euros de los ingresos tributarios de la correspondiente Hacienda estatal, autonómica, local o foral⁷³. Ingresos tributarios que serán siempre una suma de dinero percibida por un ente público con la finalidad de financiar el gasto público y que, en conjunto con los ingresos monopolísticos, patrimoniales y crediticios, forman la categoría de “ingresos públicos”⁷⁴. Así, si bien es posible afirmar que existe un interés patrimonial de la Hacienda Pública en la recaudación, con base en la ulterior precisión de dicho interés en la recaudación de los ingresos tributarios, considero que quedaría superada la discusión acerca de los diferentes conceptos de Hacienda Pública (objetivo, subjetivo y funcional⁷⁵) y sus componentes⁷⁶, para centrarse directamente en la faceta patrimonial del sistema tributario, en el concepto objetivo de Hacienda Pública y, además, en particular, en la vertiente de los ingresos (tributarios) públicos y no del gasto público⁷⁷.

⁷³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 619 precisa que “(...) puede, pues, partirse de la base de 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 los tributos”. No obstante, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 75, argumenta que “(...) sea una u otra la forma que se emplee para denominar el objeto de protección, lo mismo si se expresa en términos de obtención de recursos públicos que si se designa en clave de patrimonio de la Hacienda Pública, es necesario aclarar, como hasta ahora vengo haciendo, que se trata tan sólo de los recursos públicos ‘tributarios’ o del patrimonio igualmente ‘tributario’, no de la totalidad de los unos o del otro. Porque tanto el artículo 31 de la Constitución, tomado como punto de partida para la determinación del bien jurídico, como los artículos 305 y 310 del Código penal se refieren exclusivamente a los tributos”.

⁷⁴ Para un estudio de los ingresos públicos *vid.* MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.ª, 2015, 43.

⁷⁵ Cfr. GRACIA MARTÍN, *APen* 10, 1994, 188 ss.; ECHAVARRÍA RAMÍREZ, *RECPC* 16 (2014), 29 s.

⁷⁶ Sobre la crítica según la cual el patrimonio de la Hacienda Pública no sólo está compuesto por ingresos tributarios sino también por deuda pública, el patrimonio del Estado y los monopolios centrales, *vid.* GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 277; *APen* 10, 1994, 199, 208.

⁷⁷ Los delitos que lesionan a la Hacienda Pública, con las debidas precisiones que se harán a continuación, pueden clasificarse en: a) aquellos que lesionan la vertiente de los ingresos públicos, es decir, el delito de defraudación tributaria (art. 305 CP) y el delito contable tributario o de obstruccionismo fiscal (art. 310 CP); b) aquel que lesiona la vertiente del gasto público, es decir, el delito de fraude de subvenciones (art. 308 CP). Así también, PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 186; BOIX REIG/MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1999, 117; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 75 s.; GALLEGU SOLER, *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*, 2015, 71; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.ª, 2015, 245.

La lesión del objeto material expresado (aunque todavía no de manera total, falta su presupuesto) en la incompleta, incorrecta o defectuosa recaudación de los ingresos tributarios⁷⁸, ya sea mediante la elusión del pago de tributos o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta o la obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales, remite a un objeto de naturaleza patrimonial y pública. En tanto en cuanto ingresos tributarios, el objeto material posee unos atributos por cómo nace, por quién lo percibe y por su destino, que lo hacen en sí mismo valioso y digno de protección jurídica. Sin embargo, esta formulación es todavía general y requiere una concreción ulterior adicional en la particular obligación material jurídico-tributaria que nace de la aplicación de los tributos y que supone, además, diferenciar entre los dos injustos penales contenidos en el art. 305 CP.

En las modalidades típicas de elusión del pago de tributos, disfrute indebido de beneficios fiscales y obtención indebida de devoluciones, que estarían contenidas en el tipo de injusto de “defraudación tributaria”, el objeto material es la obligación tributaria principal contributiva⁷⁹. Ésta se define en el art. 19 LGT^{80/81} y consiste en una obligación de dar una prestación pecuniaria, una suma de dinero. Esta obligación nace entre un sujeto, el contribuyente, y una Administración, como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, por ser manifestación de capacidad económica en el caso de los impuestos (o por hacer una utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público en el caso de las tasas, o por la obtención 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 en el caso de las

⁷⁸ En sentido positivo coincidiría con la formulación que hace AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 153.

⁷⁹ *Vid.* MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 251 ss.

⁸⁰ Art. 19 LGT: “La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria”.

⁸¹ En este sentido también, aunque con consecuencias diversas a las aducidas en este trabajo, GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 277: “Las expresiones legales ‘elusión del pago de tributos’ y ‘disfrute indebido de beneficios fiscales’, puestas en relación con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 349, revelan que la concreta pretensión u obligación tributaria constituye el objeto material de este delito”.

contribuciones), es decir, lo que se conoce como hecho imponible⁸². Este deber de contribuir, de pagar un tributo, proviene a su vez del art. 31.1 CE y existe para sostener los gastos públicos conforme a un principio redistributivo. La exposición de motivos de la LGT explica bien que, por razones didácticas, se denomina a esta obligación pecuniaria “obligación tributaria principal” para diferenciarla de otras obligaciones y deberes, derechos y potestades que se originan por la aplicación de los tributos pero sin estar relacionados con la capacidad económica, ni con un deber de contribuir, las cuales podrían denominarse accesorias⁸³.

Ahora bien, en las modalidades típicas de elusión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y elusión de cantidades que se hubieran debido ingresar a cuenta de retribuciones en especie, que se corresponden con el injusto que denominé “defraudación del pagador a cuenta”, el objeto material está constituido por la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, sean retenciones o ingresos a cuenta (más lo pagos fraccionados). Esta obligación está definida en el art. 23 LGT⁸⁴ y consiste, también, en una obligación de dar una prestación pecuniaria a cuenta de la principal, pero autónoma respecto a aquélla, y cuyo importe es deducible de la cuota resultante de la obligación principal. El ingreso anticipado, es decir, el ingreso de lo retenido o el ingreso a cuenta, constituyen el cumplimiento de una obligación específica, diferente de la obligación tributaria principal contributiva que consiste en retener los porcentajes de los beneficios establecidos normativamente y realizar los

⁸² Art. 20 LGT: “1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. 2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”.

⁸³ La exposición de motivos de la LGT explica que “de modo didáctico, se definen y clasifican las obligaciones, materiales y formales, que pueden surgir de la relación jurídico-tributaria. Las obligaciones materiales se clasifican en: obligación tributaria principal, obligaciones tributarias a realizar pagos a cuenta, obligaciones entre particulares resultantes del tributo y obligaciones tributarias accesorias. En las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta se asumen las denominaciones de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y entre las obligaciones accesorias se incluyen las de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo”.

⁸⁴ Art. 23 LGT: “1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración Tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. 2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe”.

ingresos. Así lo reconoce el art. 17 LGT que al describir la relación jurídico-tributaria enumera en su ap. 3, entre las obligaciones materiales, las de realizar pagos a cuenta, distintas de la obligación tributaria principal, y el art. 58.1 LGT confirma que el ingreso anticipado es deuda tributaria, pero distinta de la cuota del tributo. Por ello, las cantidades a ingresar como pagos a cuenta de un tributo son el objeto de una obligación distinta a la de abonar la cuota del tributo, esto es, de la obligación tributaria principal. Esta obligación nace entre el pagador de los rendimientos (el retenedor o el obligado a realizar pagos a cuenta), que no es el sujeto pasivo del tributo ni ha demostrado capacidad económica alguna, y una Hacienda Pública, como consecuencia de la realización de un hecho generador de la obligación de retener o de ingresar a cuenta (que es diferente del hecho imponible) que puede ser, por ejemplo, una relación laboral. Esta obligación tiene la particularidad conforme la que el pagador a cuenta responde, en nombre propio, de una deuda propia (el pagador a cuenta está obligado al pago aunque no hubiese realizado la retención), siendo, por ende, sujeto de un deber o de una obligación de naturaleza tributaria pero no contributiva, pues no es con su patrimonio con el que hará frente a su obligación de ingresar a la Hacienda Pública, sino con la renta del sujeto pasivo, sobre la que detrae una parte en lugar de abonarla íntegramente^{85/86}.

Las instituciones de la retención a cuenta y del ingreso a cuenta suponen la descomposición del tributo en obligaciones (pecuniarias) diferentes y a cargo de sujetos distintos: a) en la obligación tributaria principal entre el contribuyente y la Administración, que está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y su existencia proviene de una manifestación de capacidad económica; b) en la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, entre el retenedor y la Administración, que nace del hecho generador del deber de retener o de ingresar a cuenta; c) entre el pagador a cuenta y el contribuyente regulada por los arts. 17.3 y 24 LGT⁸⁷. Esta relación, a pesar de ser entre sujetos privados, es de naturaleza

⁸⁵ El art. 35 LGT califica al retenedor y al obligado a pagos a cuenta como sujetos tributarios distintos del sujeto pasivo del tributo, al igual que el art. 181 LGT al enumerar los sujetos infractores.

⁸⁶ AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 156, 160; MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 274 ss.

⁸⁷ Art. 24 LGT: “1. Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios. 2. Entre otras, son obligaciones de

y contenido tributarios, pues la suma que el retenido ha de soportar a manos del retenedor no es sino un ingreso anticipado de su propio impuesto personal sobre la renta, y de ahí que su nacimiento, su objeto y su régimen jurídico se regulen totalmente por la normativa tributaria⁸⁸.

En consecuencia, el resultado típico se realiza con la lesión del objeto material de la *específica obligación tributaria material*, sea la obligación tributaria principal contributiva o de realizar pagos a cuenta, que se concretaría, en un sentido análogo al que sostiene la doctrina mayoritaria, en una recaudación incompleta, incorrecta o defectuosa de la cuota tributaria (del ingreso tributario), y por tanto cuantificable, con el requisito de una cuantía mínima (más de 120.000 euros), de naturaleza ciertamente patrimonial y pública. Pero este resultado típico tiene, además, un presupuesto: la incorrecta liquidación del tributo⁸⁹.

La fase de gestión o de liquidación de la obligación jurídico-tributaria va desde el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, desde la realización del hecho imponible, hasta la liquidación de la deuda, momento oportuno para determinar el contenido y el monto de la concreta obligación material, sea ésta contributiva o de realizar pagos a cuenta⁹⁰. La fase de recaudación, en cambio, comienza con la liquidación de la deuda y llega hasta el pago del tributo o la devolución de la cantidad retenida en exceso, y su objetivo consiste en

este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente”.

⁸⁸ Así, AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 276 s; MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 275.

⁸⁹ Ya, GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 288: “Sólo pueden formar parte del desvalor de la acción de defraudación tributaria infracciones de deberes accesorios impuestos en *fase de liquidación*. Con la conclusión de esta fase el objeto material del delito sólo puede presentarse dañado o indemne. Si este último es el caso, ya no habrá posibilidad alguna de realizar actos ejecutivos integrantes de una acción de defraudación tributaria. Todo lo que suceda, por consiguiente, en fase de recaudación es irrelevante para el tipo del artículo 349 CP”. También, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 51; *DPEE, PE*, 3.^a, 2011 y ediciones posteriores, la última: *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 620; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO/GURDIEL SIERRA/CORTÉS SIERRA, *EP-Ruiz Antón*, 2004, 106 ss.; en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 130; FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 103; ECHAVARRÍA RAMÍREZ, *RECPC* 16 (2014), 38.

⁹⁰ Para una explicación detallada de la fase de gestión o liquidación de los tributos *vid.* MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 378 ss.

asegurar el pago de la obligación que ya fue fijada en la liquidación tributaria⁹¹. Así, una incorrecta liquidación de la concreta obligación tributaria material impedirá al acreedor conocer la deuda y afectará definitivamente a su posterior recaudación, mientras que una obligación tributaria bien liquidada pero mal recaudada afectará solo temporalmente su recaudación. Es en la fase de liquidación de los tributos cuando se impide concretamente conocer a la Hacienda Pública el verdadero importe de la prestación pecuniaria exigible, es decir, de la cuota tributaria, que incluye ya el cálculo de los beneficios fiscales o el cálculo de la cantidad a devolver si la cuota tributaria calculada es menor a lo retenido (cuando el tributo está sujeto a retenciones).

De esta manera es posible distinguir el bien jurídico protegido por el delito previsto en el art. 305 CP, de defraudación tributaria, de aquellos otros protegidos por los delitos previstos en el art. 257.3 CP, de insolvencias punibles, y en los arts. 259 CP y 259 bis. 3ª CP, de alzamiento de bienes, que incluirían también el interés patrimonial de las correspondientes Haciendas Públicas pero concretado en un derecho de crédito que ha de ser lesionado en la fase de recaudación de los tributos⁹². Por ejemplo, quien teniendo correctamente liquidada una deuda tributaria con una respectiva Hacienda Pública y, por lo tanto, conociéndose el monto de la deuda, se alce con sus bienes realizando alguna de las conductas previstas en el art. 259 CP para dejar de ingresar a la Hacienda Pública una cantidad de más de 120.000 euros en la fase de recaudación de los tributos, en efecto menoscabará el patrimonio de su acreedor Hacienda Pública porque no ingresará la suma que le era exigible, pero no lesionará los intereses/el bien jurídico protegido por el art 305 CP, porque la Hacienda Pública conocerá exactamente el monto de lo debido, así la situación de insolvencia de su deudor afecta el bien jurídico.....

⁹¹ Para la explicación de la fase de recaudación de los tributos *vid.*, asimismo, MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 511.

⁹² Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO/GURDIEL SIERRA/CORTÉS SIERRA, *EP-Ruiz Antón*, 106 ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 73 n. 32; SILVA SÁNCHEZ, *LH-Rodríguez Ramos*, 2013, 960; FERRÉ OLIVÉ, *RP 33* (2014), 101; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 620.

Específicamente, la lesión del objeto material (y del bien jurídico) del delito de defraudación tributaria ocurre cuando la correspondiente Hacienda Pública, que es la titular de la concreta obligación tributaria material realmente existente, no va a poder exigir su pago en la sucesiva fase de recaudación del tributo porque, simplemente, desconoce su existencia, y entonces la falta de pago o la devolución indebida pueden volverse definitivos. La plena realización de la obligación tributaria solo es posible cuando el deudor, primero, reconoce su deuda liquidándola correctamente (y correcto en el sentido de completo y oportuno) y, segundo, la paga; o cuando de un modo coactivo la deuda le es liquidada por la Administración, dependiendo del tributo, y la paga.

En este orden de ideas, lo cierto es que considero que en este delito de defraudación tributaria, el resultado típico aparece totalmente expresado “en la incorrecta liquidación y recaudación de la concreta obligación tributaria material”, que supone una formulación concreta del modo de realización del perjuicio pecuniario a los ingresos tributarios que se le causa a la correspondiente Hacienda Pública (en un sentido objetivo). Ahora bien, este resultado material será jurídicamente valorado como disvalioso en la medida en que las particulares obligaciones jurídico-tributarias materiales (la obligación tributaria principal contributiva y la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta), que son obligaciones pecuniarias de dar una suma de dinero, constituyen una contribución que está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y su existencia proviene del diseño constitucional de un sistema tributario que se basa en los principios de justicia, igualdad y progresividad, que, adicionalmente, en el caso de la obligación tributaria principal, nace de una manifestación de capacidad económica.

De esta forma quedan conceptualmente diferenciados el objeto material del delito del bien jurídico del mismo (de su valoración⁹³), aunque puede entenderse que las formulaciones

⁹³ LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 13/17, explica que “(...) el bien jurídico puede tener un substrato material, p. ej. la vida, o inmaterial, p. ej. la intimidad, pero dicho substrato, como realidad empírica, no constituye todavía un ‘bien’; sólo se puede considerar un bien si se le añade la consideración valorativa, o sea, entendido como objeto valioso (por su cualidad de condición necesaria para el desarrollo de la vida individual o social)”.

se corresponden o coinciden⁹⁴. En términos positivos la definición de bien jurídico podría ser expresada, en consecuencia, como el interés patrimonial de la correspondiente Hacienda Pública concretado en la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material (principal o de pagar a cuenta)⁹⁵.

Con esta formulación se pretende responder a la crítica que hacen los partidarios de las tesis funcionalistas según la cual los defensores de algunas posturas de orientación patrimonial confunden el objeto material con el objeto jurídico del delito⁹⁶. En este sentido, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO argumenta que “(...) es perfectamente distinguible, en un sentido, la concepción de ese patrimonio como conjunto de ‘cosas’ sobre el que recae físicamente, por ejemplo, la acción de defraudación tributaria a que se refiere el artículo 305

⁹⁴ Parecidos son los ejemplos que plantea LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 13/18: “En el homicidio el objeto de la acción es el cuerpo humano, más concretamente un órgano vital del cuerpo, mientras que el bien jurídico es la vida como algo individual y socialmente valioso; o en delitos patrimoniales como el hurto, el robo o los daños, el objeto de la acción es una cosa, pero el bien jurídico lo constituyen la propiedad o la posesión de derechos reales sobre esa cosa”. Además, en *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 14/11, este autor manifiesta: “Este resultado [*scil.* el resultado material o formal] generalmente *coincide* con el resultado jurídico de lesión o peligro concreto, p. ej. la causación de la muerte o de las lesiones o de la destrucción o deterioro de la cosa suponen simultáneamente la lesión del bien jurídico vida, integridad corporal y salud o propiedad”. Las comillas son mías.

⁹⁵ Similares son las formulaciones de OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 82, que partiendo de un planteamiento patrimonial también aduce que el delito de defraudación tributaria protege aquello que ostenta el sujeto pasivo del delito, al decir: “Pienso que es factible mantener que dicho bien jurídico consiste en el indicado derecho de crédito tributario del que es titular, entre otros derechos económicos, la ‘Hacienda Pública’ (las haciendas públicas)”; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 619: “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 los tributos*”; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO/GURDIEL SIERRA/CORTÉS SIERRA, *EP-Ruiz Antón*, 2004, 106: “El interés patrimonial de la Hacienda que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo, cuándo y dónde realizar el pago o ingreso esperado”. Considero además cercana la postura de FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 101, 103, que entiende que el bien jurídico inmediato es posible identificarlo en el momento de la liquidación del tributo y está representado por la “determinación tributaria del *quantum debeatur*”, de modo que “(...) la fijación de lo adeudado constituye el momento crítico de todo el proceso. Si no se sabe lo que se adeuda no tiene sentido hablar de pago o de falta de pago, porque el derecho de crédito carece aún de objeto”. Aunque este autor termina por señalar que “(...) el patrimonio constituye el interés jurídico preponderante en el momento de la recaudación tributaria, pero no en el de la liquidación del tributo. Considero que la finalidad de la intervención penal para sancionar defraudaciones tributarias no se enmarca en la tutela de una serie de derechos de contenido patrimonial que corresponden a la Administración en una relación jurídico tributaria”.

⁹⁶ Cfr. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 73; GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 78; ECHAVARRÍA RAMÍREZ, *RECPC* 16 (2014), 38.

del Código penal y, en otro sentido, su aprehensión, a la manera usual de 'Erario Público', como conjunto de recursos públicos que, por un lado, en su mayor parte se obtienen por una vía, la tributaria, cuyos principios inspiradores establece el artículo 31.1 de la Constitución, y que por otro lado, están destinados a financiar un cierto gasto, el público, al que el apartado 2 de ese mismo artículo impone determinados rasgos configuradores; lo que otorga a esta concreta clase de patrimonio, así entendida, un significado y un valor netamente distintos de los que cabe conferir a los bienes y derechos a que la propia Constitución se refiere en su artículo 33"⁹⁷.

Ahora bien, si se analizan los bienes jurídicos en concreto de cada uno de los injustos contenidos en el art. 305 CP, nos encontramos con los siguientes resultados:

En relación con el injusto de defraudación tributaria del contribuyente, la obligación tributaria principal (precisamente) contributiva consiste en una prestación pecuniaria que, conforme al art. 2.1 LGT tiene además la naturaleza de "ingreso público", está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y su existencia depende del diseño constitucional previsto en el art. 31 CE de un sistema tributario que se basa en la capacidad económica. En consecuencia, entiendo que la obligación tributaria principal contributiva, en tanto en cuanto (exclusivamente) prestación pecuniaria, ya posee en sí misma, por cómo nace, por su naturaleza y por su afectación, una dimensión solidaria y redistributiva (en la vertiente de los ingresos públicos, de la carga de la contribución) que la hace ya valiosa y digna de protección⁹⁸.

⁹⁷ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 73. Así también, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr* XVIII (1994/1995), 133, que proponía que "(...) el resultado material del delito (el perjuicio de cinco millones de pesetas), en la medida que entraña al propio tiempo la destrucción del (valor ideal) bien jurídico (patrimonio del Erario público), se valora desde el punto de vista jurídico coincidentemente con la lesión de este último bien, y ello comporta la consumación del delito".

⁹⁸ GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 277 dice que "(...) a partir del concepto de tributo no puede llegarse al patrimonio del Erario público como bien jurídico protegido. El tributo no puede ser comprendido exclusivamente como mero elemento de un patrimonio, pues su estructura integra aspectos que trascienden la perspectiva patrimonial". Esta afirmación, a mi parecer, es sólo parcialmente cierta: es verdad que el tributo como institución jurídico-tributaria posee una estructura compleja con diferentes componentes, pero también es cierto que especificada su dimensión patrimonial, la relación entre éste y el Erario público es claro.

En relación con el injusto que denominaba defraudación del pagador a cuenta, la obligación tributaria autónoma de pagar a cuenta una suma de dinero que soporta un tercero (el contribuyente), tiene también naturaleza de ingreso público, está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y, es más, forma parte de un sistema tributario que tiene génesis constitucional. Pero carece del elemento central, su nacimiento no depende de la manifestación de capacidad económica. Por lo tanto, no tiene una dimensión solidaria ni redistributiva, sino, a mi entender, tiene una dimensión recaudatoria y preventiva de la economía sumergida, con base en un deber de colaboración a la Administración.

Sin embargo, la doctrina absolutamente mayoritaria⁹⁹, independientemente de su orientación patrimonial o funcional, hace referencia al art. 31 CE para justificar la trascendencia constitucional del bien jurídico protegido por el art. 305 CP, sin tomar en consideración que este artículo contiene dos injustos penales. Uno que queda amparado por la regulación constitucional según la cual “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”, pero también otro que no nace del deber constitucional de contribuir. Y en consecuencia, mientras que la obligación tributaria principal contributiva, que es pecuniaria, ya posee en sí misma, por cómo nace, por su naturaleza y por su afectación, una dimensión solidaria y redistributiva (desde la perspectiva de los ingresos públicos y en la distribución de la carga de la contribución) que la hace valiosa y digna de protección (penal)¹⁰⁰, la

⁹⁹ Cfr., entre otros, ARROYO ZAPATERO, *RP* 1 (1998), 1; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 67; FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 92; ECHAVARRÍA RAMÍREZ, *RECPC* 16 (2014), 29 ss. No así, AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 101, que diferencia entre los dos injustos.

¹⁰⁰ FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 104: “La correcta determinación de la deuda tributaria contribuye a comprobar si en el caso concreto se cumplen los principios constitucionales de la tributación, en síntesis, si estamos ante un *sistema tributario justo* (art. 31 CE). Debe constatarse en el caso concreto la vigencia de los principios de igualdad, generalidad y progresividad, pero esencialmente del principio de capacidad económica o contributiva, fundamento y límite de la tributación. Este principio ejercer una esencial función garantista, ya que como se ha señalado por la jurisprudencia constitucional española y alemana, existe un derecho fundamental a tributar con arreglo a la propia capacidad económica, que se ha convertido en una medida general de igualdad y cuyas restricciones deben someterse a un *control de proporcionalidad*. El tributo que se determina requiere que se ajusten las previsiones legales (abstractas, previas) con la concreta capacidad contributiva del sujeto. Ello se logra con la culminación del procedimiento liquidatorio, con la determinación del *quantum*

obligación tributaria de realizar ingresos a cuenta carece de esta dimensión haciendo más difícil la justificación de su protección penal, más allá de la protección de un interés recaudatorio.

En consecuencia, en ambos injustos estamos hablando de un bien jurídico supraindividual¹⁰¹ expresado como el interés patrimonial de la correspondiente Hacienda Pública concretado en la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la concreta obligación tributaria material (principal contributiva o de realizar ingresos a cuenta), cuya lesión tiene que entenderse en términos de menoscabo o afectación y no de destrucción¹⁰².

Finalmente, en relación con la concreción del bien jurídico mediato o indirectamente protegido, considero que la inclusión en el Título XIV del Libro II del CP junto con los delitos contra la Seguridad Social, pretende hacer entender que la ley agrupa estas diferentes tipicidades en cuanto todas ellas contienen un claro contenido socioeconómico y constituyen conductas contrarias a la ordenación pública de la economía u “orden público económico”, “orden económico en sentido estricto” o “intervencionismo del Estado en la economía a

debeatur. Si el tributo no se determina correctamente, se viola el principio de generalidad por qué no pagan ‘*todos*’ (art. 31 CE) o viola el principio de igualdad, porque no reciben el mismo trato fiscal los contribuyentes pagadores y los no pagadores (art. 31 CE). Por otra parte, existe una relación entre capacidad económica en la tributación y justicia social. Como ha sostenido Herrera Molina, es inherente a toda forma impositiva una finalidad social y cierto grado de redistribución de la riqueza. La indeterminación del tributo deriva necesariamente en la ignorancia o ineficacia administrativa, que es contraria a un sistema tributario justo porque lleva a un reparto desigual de cargas tributarias que siempre beneficia a los *menos honrados*”.

¹⁰¹ Cfr., entre muchos otros, IGLESIAS PUJOL, *La hacienda pública*, 1982, 254; RODRÍGUEZ MOURULLO, en COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ (coord.), *Comentarios a la legislación penal*, Tomo II, 1983, 257; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ (coord.), *Comentarios a la legislación penal*, VII, 1986, 244; AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 97; BOIX REIG/MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1999, 25; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2000, 43 ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 75 s.; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 120.

¹⁰² CORCOY BIDASOLO, *Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales*, 1999, 238, 260.

través de la Hacienda Pública y la Seguridad Social”¹⁰³. Esta caracterización se hace con base en dos criterios, uno jurídico-penal y otro criminológico.

a) El criterio jurídico-penal delimita el concepto de Derecho penal económico con base en el objeto que procura proteger, el orden económico, y distingue entre un concepto estricto y un concepto amplio de Derecho penal económico¹⁰⁴.

El concepto estricto de Derecho penal económico agrupa los delitos que pretenden proteger la actividad interventora y reguladora del Estado en la economía, el grado más intenso del intervencionismo estatal en la parte económica que dirige. Dicha actividad interventora y reguladora es consecuencia de una particular concepción del Estado, en concreto, en España, de un Estado social y democrático de Derecho (art. 1 CE), caracterizada por el interés del Estado en mantener una situación de equilibrio entre la iniciativa privada y la garantía de su libertad e independencia, el orden público económico, la planificación y la acción estatal directa¹⁰⁵.

Así, la protección del intervencionismo estatal en la economía constituye el factor común de los grupos de delitos que atentan contra la determinación o formación de los precios, el contrabando, el blanqueo de capitales y los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, grupos respecto de los que la doctrina coincide en señalar que integran una categoría homogénea y dotada de cierta autonomía frente a las restantes agrupaciones

¹⁰³ Así, entre otros, RODRÍGUEZ MOURULLO, *DP español*, PG, 1978, 29; FEIJOO SÁNCHEZ en BOIX REIG, Javier (dir.)/LLORIA GARCÍA, (coord.), *Diccionario*, 2008, 144; FEIJOO SÁNCHEZ, *Cuestiones actuales*, 2009, 143 s.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 63 s.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.ª, 2010, 11; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PG, 5.ª, 2016, 67.

¹⁰⁴ BAJO FERNÁNDEZ, *DPE aplicado a la actividad empresarial*, 1978, 36; MUÑOZ CONDE, *RP* 1 (1997), 67; DE LA CUESTA ARZAMENDI /BLANCO CORDERO, en BOIX REIG (dir.)/LLORIA GARCÍA (coord.), *Diccionario*, 2008, 315; FEIJOO SÁNCHEZ en BOIX REIG, Javier (dir.)/LLORIA GARCÍA (coord.), *Diccionario*, 2008, 144; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.ª, 2010, 11; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPE*, 2012, 23; *DPEE*, PG, 5.ª, 2016, 87.

¹⁰⁵ Acerca del concepto de Derecho penal económico en sentido estricto *vid.*, entre otros, BAJO FERNÁNDEZ, *DPE aplicado a la actividad empresarial*, 1978, 37; BOTTKE, *LH-Tiedemann*, 1995, 637 s.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.ª, 2010, 11; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPE*, 2012, 21; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.ª, 2015, 1051; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PG, 5.ª, 2016, 89 s.

delictivas de la Parte especial de la legislación penal. Ello no obsta a que cada uno de los tipos penales que pertenecen a estos grupos de delitos concrete dicho orden en un determinado interés del Estado, que sería técnicamente el bien jurídico protegido por cada tipo penal.

El consenso, en cambio, no se mantiene cuando se intentan seleccionar los delitos que integran el concepto de Derecho penal económico en sentido amplio¹⁰⁶, el cual contendría los delitos económicos en sentido estricto, pero, además, otras figuras delictivas que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, es decir, de la actividad económica propia de una economía de mercado¹⁰⁷.

b) El criterio criminológico¹⁰⁸ acota el concepto de Derecho penal económico con base en la concurrencia de un interés o beneficio económico en el autor o por el abuso de la confianza necesaria en el tráfico económico, lo cual coincidiría, más o menos, con la noción de delincuencia económica¹⁰⁹. No obstante, no existe una definición unívoca de

¹⁰⁶ Acerca del concepto de Derecho penal económico en sentido amplio *vid.*, entre otros, BAJO FERNÁNDEZ, *DPE aplicado a la actividad empresarial*, 1978, 40; BOTTKE, *LH-Tiedemann*, 1995, 643 s.; FEIJOO SÁNCHEZ, *Cuestiones actuales*, 2009, 206 s.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 14; TIEDEMANN, *DPE, PG, PE*, 2010, 58 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPE*, 2012, 23; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 89 s.; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.^a, 2015, 1051.

¹⁰⁷ Cfr. TIEDEMANN, *DPE, PG, PE*, 2010, 58 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPE*, 2012, 23.

¹⁰⁸ A propósito del concepto criminológico, *vid.*, entre otros, BAJO FERNÁNDEZ, *DPE aplicado a la actividad empresarial*, 1978, 47 ss.; DE LA CUESTA ARZAMENDI /BLANCO CORDERO, en BOIX REIG (dir.)/LLORIA GARCÍA (coord.), *Diccionario*, 2008, 315 ss.; TIEDEMANN, *DPE, PG, PE*, 2010, 55 ss.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 21 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPE*, 2012, 82; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 89 s.

¹⁰⁹ Una relevante particularización del concepto criminológico es el de “criminalidad de empresa”, que a su vez limita el concepto de Derecho penal económico (en la práctica pueden perpetrarse delitos económicos al margen de toda actividad empresarial). Por “criminalidad de empresa” se entiende el conjunto de delitos que se cometen a través y en interés de una empresa -como entidad económica colectiva- lesionando bienes jurídicos e intereses externos (incluidos los bienes jurídicos e intereses propios de los colaboradores de la empresa). Esta criminalidad debe diferenciarse de la “criminalidad en la empresa”, puesto que ésta alude a los comportamientos delictivos de colaboradores de la empresa contra la empresa misma o contra otros de sus colaboradores, ámbito que no nos interesa aquí y que además puede reconducirse a las reglas comunes de la dogmática jurídico-penal de imputación de delitos, y plantea problemas de política criminal diversos a los de la “criminalidad de empresa”. Acerca de la “criminalidad de empresa”, *vid.*, con especial relevancia, SCHÜNEMANN, *ADPCP* 1988, 529 ss.; TERRADILLOS BASOCO, *Estudios*, 2009, 32 ss.; también, BAJO

“criminalidad económica” debido a que la literatura utiliza expresiones como “delincuencia económica”, “delincuencia de cuello blanco”, “delincuencia de caballeros”, “delincuencia profesional” y “criminalidad de empresa”, para referirse a fenómenos más o menos similares. Según entiendo, este criterio estaría vinculado prevalentemente con las clases sociales que poseen un mayor poder económico¹¹⁰.

La concepción criminológica de la delincuencia económica no se corresponde con el concepto al que se llega por vía del criterio jurídico-penal en sentido estricto debido a la amplitud que posee aquella. Hay una mayor cercanía entre el concepto de delitos socio-económicos en sentido amplio y la concepción criminológica, con la siguiente salvedad. Según la concepción criminológica podrían quedar contenidas en el concepto de Derecho penal económico conductas que difícilmente tienen una connotación económica, como la estafa o la apropiación indebida, o que, si la poseen, es compartida con otro tipo de connotaciones que jurídicamente presentan la característica determinante, como la malversación de caudales públicos, el cohecho, la corrupción de funcionarios en general, las falsedades documentales lucrativas; y, en otras ocasiones, se trata de delitos que claramente se engloban unánimemente desde la perspectiva jurídicopenal en otras familias delictivas, como el tráfico de drogas o los fraudes alimentarios¹¹¹.

FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 22; TIEDEMANN, *DPE, PG, PE*, 2010, 57; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPE*, 2012, 90.

¹¹⁰ Asociarlo con un estatus socioeconómico alto aporta mayor precisión a la caracterización del ámbito de Derecho penal económico delimitado por el criterio criminológico. En este sentido, BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 22; TIEDEMANN, *DPE, PG, PE*, 2010, 57; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPE*, 2012, 84 s. Al respecto puntualiza TIEDEMANN, *DPE, PG, PE*, 2010, 57: “La aproximación referida al autor encuentra una correspondencia en la dogmática penal, en la medida en que especialmente el Derecho penal accesorio (...) se refiere, por regla general, a *delitos especiales* en los cuales solamente entran en consideración un grupo específico de autores, que es mencionado expresa o tácitamente en la ley. Así, por ejemplo, se puede pensar en el círculo de autores descrito por la ley como los empleadores (vid. por ejemplo el § 266 cuyos autores pueden ser únicamente aquellos con un deber de salvaguarda patrimonial o el n.º 7 del delito de quiebra cuyos autores pueden ser los obligados a llevar contabilidad). Además las descripciones típicas del Derecho penal accesorio se vinculan plenamente con conductas propias del ejercicio profesional (exportación de mercaderías, producción y puesta en circulación de medicamentos o alimentos, etc.)”.

¹¹¹ En este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPE*, 2012, 83.

Por tanto, si bien está claro que los delitos contra la Hacienda Pública forman parte del concepto de Derecho penal económico si se aplica para su caracterización el criterio jurídico-penal, el criterio criminológico podría solo explicar en parte la criminalidad tributaria o fiscal¹¹². La ordenación pública de la economía, en todo caso, puede considerarse el marco más amplio del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria¹¹³. No obstante, por su amplitud, requiere una concreción adicional para definir el bien jurídico mediato.

Por coherencia con la interpretación que sostengo del bien jurídico inmediato, considero que debe tomarse también como referencia la institución jurídico-tributaria base, el tributo, para concretar el bien jurídico mediato. En este caso, resulta conveniente superar la vertiente patrimonial de la concreta obligación tributaria material, para centrarse en el análisis de esta institución jurídico-tributaria de manera comprensiva. Ya no estaríamos hablando de los atributos de la concreta obligación pecuniaria, componente de los ingresos tributarios de la correspondiente Hacienda Pública, como adjetivos inherentes a su existencia y considerados exclusivamente en la vertiente del ingreso, sino de las demás dimensiones del tributo, es decir, de sus funciones financiera, político-económica y de justicia¹¹⁴. Conceptualmente serían plenamente separables la vertiente patrimonial del tributo (con sus atributos que lo hacen merecedor de protección penal) de las demás funciones que está

¹¹² Como ya se indicara, a pesar de que en este trabajo no serán analizados los problemas de la criminalidad de empresa (*Unternehmenskriminalität*) y criminalidad en la empresa (*Betriebskriminalität*) - según la diferenciación que hace SCHÜNEMANN, *ADPCP* 1988, 530 ss.- en relación con el delito de defraudación tributaria y con la responsabilidad del asesor fiscal, considero que el criterio criminológico en este sentido podría aportar interesantísimas cuestiones dogmáticas y político-criminales puesto que muchos de los delitos fiscales se cometen en el ámbito empresarial. En este sentido, *vid.*, por ej., TERRADILLOS BASOCO, *Estudios*, 2009, 32; GRACIA MARTÍN, *APen* 1993, 215; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 24; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, *PG*, 5.^a, 2016, 89 s. La ubicación y caracterización del delito de defraudación fiscal como un delito componente del Derecho penal (socio)económico tiene sentido en la medida en que los análisis de los cuales será objeto el delito de defraudación tributaria, están vinculados de manera muy relevante con los intentos de explicar esta fracción del Derecho penal económico de manera diferenciada del Derecho penal tradicional.

¹¹³ Así, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 65.

¹¹⁴ Cfr. GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 277; *APen* 10, 1994, 208203 ss.

llamado a cumplir. Y este razonamiento se extendería además a los ingresos tributarios como componentes de los ingresos públicos¹¹⁵.

El bien jurídico mediato estaría representado, en consecuencia, por las funciones del tributo¹¹⁶. Pero puede entenderse como una suerte de círculos concéntricos, en los que el núcleo está compuesto por el tributo, pero en cuanto componente del sistema tributario y, a su vez, componente del sistema financiero del Estado en conjunto¹¹⁷. Estos círculos se construirían de manera idéntica en relación con el bien jurídico inmediato, en el que el núcleo estaría compuesto por la concreta obligación tributaria material como componente de los ingresos tributarios, incluidos, a su vez, en los ingresos públicos y, si se quiere, integrados en el patrimonio de la correspondiente Hacienda Pública.

4. LA CONDUCTA TÍPICA

La conducta del delito de defraudación tributaria consiste en “defraudar” por acción u omisión a la Hacienda Pública mediante diversas modalidades típicas. En consecuencia, hay tres aspectos que deben ser tratados: i) el contenido del verbo rector “defraudar”, ii) la posibilidad de comisión de la defraudación por omisión, y iii) la definición de las modalidades típicas.

¹¹⁵ En otro sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ (coord.), *Comentarios a la legislación penal*, VII, 1986, 247 ss.; AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 97, que entienden que los atributos del patrimonio llevarían a hablar de bien jurídico mediato.

¹¹⁶ Concretan el bien jurídico mediato en las funciones del tributo también, entre otros, BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación*, 2000, 347 ss.; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 149; SILVA SÁNCHEZ, *LH-Rodríguez Ramos*, 2013, 959; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 621.

¹¹⁷ Para un detallado análisis de estos conceptos, *vid.* GRACIA MARTÍN, *APen* 10, 1994, 183 ss.

A. El contenido del verbo rector defraudar

i) Breve referencia al estado de la cuestión

La mayoría de la doctrina reconoce que el verbo “defraudar” constituye el aspecto nuclear o rector en torno al cual gira toda la dinámica comisiva del delito fiscal¹¹⁸. No obstante, existe una gran controversia dogmática en relación con el significado y el contenido de dicho verbo, para lo cual la doctrina ha propuesto dos grandes soluciones¹¹⁹.

a) La teoría de la infracción del deber

Una primera postura que se denomina “teoría de la infracción del deber” señala que el verbo “defraudar” se refiere a la causación de un perjuicio patrimonial sin necesidad de que abarque elementos ulteriores y, en concreto, sin necesidad de exigir un engaño determinado. Por ello, el desvalor del injusto viene integrado exclusivamente por la infracción de deberes formales tributarios de veracidad e información por parte del sujeto pasivo del tributo¹²⁰. Estas teorías aducen como argumentos principales, i) que no existe un

¹¹⁸ Vid. con referencias, ampliamente, CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, 14 s.; BOIX REIG/GRIMA LIZANDRA, en BOIX REIG (dir.), *DP, PE*, III, 2012, 18. No obstante, otro sector minoritario entiende que los verbos centrales son “eludir”, “disfrutar” y “obtener”, y, por ello, con diferentes matices, interpretan el tipo penal con estos elementos base. En este sentido último, vid. LAMARCA PÉREZ, *RDFHP* 178 (1985), 777; BACIGALUPO ZAPATER, en BACIGALUPO ZAPATER (dir.), *Curso de DPE*, 2.^a, 2005, 473.

¹¹⁹ Para un estudio detallado de estas concepciones, vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1996, 41 ss.; BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación*, 2000, 376 ss.; CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, 13 ss.; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 108; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir./MORALES PRATS (coord.), *Comentarios a la PE*, 9.^a, 2011, 1046 ss.

¹²⁰ Entre otros, POLAINO NAVARRETE, *Estudios penales y criminológicos*, IX, 1985, 178: “Se subraya, en la nueva configuración del tipo de defraudación a la Hacienda Pública, el carácter puramente defraudatorio de la acción descrita, que conlleva un perjuicio patrimonial efectivo a la Hacienda Pública, resultando en este sentido objetivamente configurado el tipo de injusto, por cuanto será suficiente para su concreción la irrogación del real perjuicio defraudatorio al fisco que alcance una cuantía mínima excedente de 5.000.000 de pesetas”; PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 116: “En definitiva, frente al requisito del engaño, consideramos suficiente el simple hecho de mantener a la Administración en la ignorancia sobre hechos con relevancia tributaria, relativos a la cuantía de una deuda tributaria. Y de igual manera, frente a la teoría de la *mise en scène*, entendemos que basta para la realización del tipo el incumplimiento de los deberes de información y colaboración establecidos en la legislación tributaria”; GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 286: “La acción de defraudación tributaria consiste *exclusivamente* en la vulneración de deberes de conducta impuestos por las normas reguladoras de cada obligación tributaria. Esta infracción es suficiente y no es preciso comprobar ningún otro elemento adicional, como el engaño, la *mise en scène*, etc., para determinar

concepto unitario de defraudación en el ordenamiento jurídico español, lo cual se manifiesta, además, en ii) que el CP no recoge una definición común para las distintas modalidades en el Capítulo correspondiente a las defraudaciones, y iii) que, por lo tanto, el engaño no constituye un requisito co-sustancial a las mismas¹²¹.

b) Las teorías del engaño

La segunda postura considera que no basta con la mera infracción de los deberes extrapenales, sino que, por el contrario, la acción de defraudar debe contener un plus de desvalor caracterizado por la exigencia de un engaño. Algunos autores aducen que el engaño requerido en el delito fiscal presenta la misma naturaleza que el requerido en el delito de estafa, esto es, la ejecución de una maniobra engañosa que induzca a error al sujeto pasivo del delito, postura que se ha denominado tesis de la *mise en scène* (puesta en escena)¹²². Pero otros, que conforman el sector mayoritario, proponen una formulación moderada de la teoría

el desvalor de acción. Este no existirá nunca cuando el sujeto, aun cuando haya dado lugar por el método más artificioso al impago de la deuda, se haya comportado de acuerdo con las normas que disciplinan la obligación tributaria. En esos casos, lo injusto del impago dará lugar a un ilícito civil, administrativo, o incluso penal, pero *nunca* al injusto *específico* del delito de defraudación tributaria”. *Vid.*, también, BACIGALUPO ZAPATER, *RFDUCM* 56, 1979, 84 ss.; GIMBERNAT ORDEIG, *Estudios de DP*, 3.^a, 1990, 307; CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, 26 s.; LAMARCA PÉREZ, *RDFHP* 178 (1985), 769 ss.; BACIGALUPO ZAPATER, en BACIGALUPO ZAPATER (dir.), *Curso de DPE*, 2.^a, 2005, 473, 477.

¹²¹ En este sentido, GIMBERNAT ORDEIG, *Poder Judicial*, 9, 1989, 306 ss.: “Un análisis sistemático de las infracciones contenidas en el Capítulo dedicado a las defraudaciones se opone a la exigencia del engaño como elemento necesario en toda defraudación. Y así, en efecto, ni en el delito de hurto de la posesión (artículo 532.1 CP), ni en el de defraudación de energía eléctrica (art. 536.11 CP), ni en los llamados actos de piratería contra la propiedad intelectual (reproducción no consentida), se puede decir que exista engaño alguno, ya que las dos primeras conductas lo son de simple apoderamiento y, en las últimas, el propietario intelectual defraudado tampoco está sufriendo engaño alguno, tanto si desconoce como si sabe de la reproducción ilegal de sus obras”.

¹²² Cfr. BOIX REIG/MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1999, 53.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 274 s.: “En el artículo 305 el engaño tiene el mismo sentido genérico que en la estafa [precisa: lo que no significa en absoluto que se trate de caracterizar el delito fiscal como una modalidad de estafa] con la diferencia de que mientras en ésta la tipicidad del engaño viene limitada por la exigencia de que sea idóneo para inducir a error, en el delito fiscal la limitación se produce ya desde el momento en que se concretan las modalidades de comisión (...). De todo ello deduce la doctrina que, al igual que en el delito de estafa, el simple incumplimiento de los deberes fiscales es atípico mientras no concurra una concreta *mise en scène*, una maniobra falaz susceptible de inducir a error”; BOIX REIG/GRIMA LIZANDRA, en BOIX REIG (dir.), *DP, PE*, III, 2012, 19: “Aunque el delito fiscal del artículo 305 Cp no es estrictamente una modalidad del delito de estafa (STS 751/2003, de 28 de noviembre), el concepto de engaño en aquél no difiere del de éste: ‘en el elemento típico engaño no deben existir diferencias’ entre ambos delitos (STS 13/2006, de 20 de enero)”.

del engaño conforme a la cual debe exigirse la utilización de una modalidad específica de conducta fraudulenta, engañosa, que sea idónea para vulnerar el bien jurídico. Consideran, además que el perjuicio patrimonial a los ingresos tributarios de la Hacienda Pública, únicamente podrá imputarse a dicha conducta cuando la Administración no esté en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible. En este sentido, el verbo rector defraudar, supondría una ocultación de bases o datos esenciales que sea idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación del tributo¹²³.

ii) Toma de postura

Las diferentes posturas acerca de la definición del verbo defraudar y, con ello, del contenido de la conducta típica, obedecen a las diversas concepciones sobre el bien jurídico y a los divergentes significados dogmáticos que se le otorgan a los elementos típicos del art. 305 CP. No es objeto de este apartado entrar a evaluar exhaustivamente todas las posibles consecuencias dogmáticas (con sus críticas correspondientes) de las múltiples combinaciones que han sido defendidas por la doctrina española, así como su evolución en el tiempo conforme a las modificaciones normativas del tipo penal¹²⁴. A continuación me referiré a la definición del verbo defraudar que acojo, con base, una vez más, en el elemento que entiendo

¹²³ Cfr. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, 13 ss.; COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 59 ss.; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 119; QUERALT JIMÉNEZ, *DP español*, PE, 6.^a, 2010, 803; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PE, 5.^a, 2015, 624 s.

¹²⁴ Algunos autores entienden que en realidad no se plantea tal disputa y menos entre posturas irreconciliables. Cfr. MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir.): *Comentarios al Código Penal español*, 2011, 1049, señala, p. ej., que “(...) conforme al tenor del art. 305.1 CP (que explicita la comisión activa u omisiva del delito), el debate entre los defensores de la teoría del deber específico extrapenal y los defensores de la denominada teoría del engaño termina siendo algo artificioso y superfluo, puesto que el análisis que se hace preciso hacer en la modalidad omisiva de la comisión lleva a buena parte de los defensores de la teoría del engaño a conclusiones prácticamente coincidentes con quienes postulan la teoría de la infracción del deber específico extrapenal en cuanto a sus resultados interpretativos”. Así, también, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PE, 5.^a, 2011, 624 s.: “Entiendo que se puede compartir la premisa básica de la llamada teoría del engaño y llegar a proponer soluciones prácticas más próximas a las que postulan los defensores de la teoría de la infracción del deber en cuestiones tan importantes como v. gr., la defraudación mediante omisión”. En el mismo sentido, y con una detallada explicación y referencia a los autores en particular, SUÁREZ GONZÁLEZ, *ComLP*, XVIII, 1997, 111; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 113 ss.; CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, 26 s.

nuclear del Derecho (penal) tributario, el tributo, y en particular, en la concreta obligación jurídico-tributaria material (diferenciando la obligación principal de la autónoma de realizar pagos a cuenta).

La obligación tributaria nace de un hecho generador que, en el caso de la obligación tributaria principal contributiva, es el hecho imponible y que, en el caso de la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta puede ser, por ejemplo, el pago de un salario como consecuencia de una relación laboral o un contrato de trabajo. Estas obligaciones lo son *ex lege*, es decir, dependen de la existencia de una norma tributaria creadora del tributo o creadora de la obligación de realizar pagos a cuenta. Con la realización del hecho imponible, que es manifestación de capacidad económica, surge la obligación tributaria principal contributiva para el sujeto pasivo del tributo de contribuir, de pagar una suma de dinero; mientras que, con la realización del hecho generador de la obligación de realizar pagos a cuenta, surge la obligación de los pagadores de los rendimientos, que en el caso de ser dinerarios, deben retener a cuenta parte de su importe para posteriormente declararla e ingresarla a la Administración, y en el caso de constituir retribuciones en especie, deben ingresar a cuenta una proporción del rendimiento para posteriormente declararla e ingresarla directamente a la Administración.

Adicionalmente, con estas obligaciones materiales principales, que son pecuniarias, surgen también entre la Administración y el obligado tributario otros deberes y derechos accesorios que, conforme a la normativa de cada tributo respectivo, tienen finalidades distintas según se den en la fase de gestión/liquidación (desde el nacimiento de la obligación tributaria hasta la liquidación de la deuda) o en la fase de recaudación (desde la liquidación y hasta el pago del tributo). Así, mientras que con los deberes accesorios impuestos en fase de recaudación se pretende asegurar la realización de la obligación tributaria tal y como le es conocida al acreedor como consecuencia de su liquidación, con los deberes accesorios

impuestos en la fase de liquidación se pretende el aseguramiento del reconocimiento de la deuda tributaria¹²⁵.

A mi juicio, conforme a los postulados de la teoría moderada del engaño, la presencia del verbo defraudar tiene un objetivo y es el de demarcar el ámbito de lo punible, declarar que el desvalor de acción del delito del art. 305 CP consiste precisamente en “algo más” que una simple infracción de deberes extrapenales¹²⁶. El verbo defraudar supone un elemento co-sustancial: la verificación de un cierto “engaño”, que entiendo, no se concreta en el engaño característico de la estafa y mucho menos de una *mise en scène*¹²⁷, sino en una ocultación de la realización de los hechos generadores o de las bases gravables de las concretas obligaciones tributarias (materiales y formales)¹²⁸.

¹²⁵ GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 287.

¹²⁶ En otras palabras, también MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 41: “Parece obligado otorgar al verbo defraudar un significado autónomo específico, puesto que si se lo concibe simplemente como equivalente a causación de un perjuicio patrimonial, el término sería en esencia superfluo”; *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 624; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 41: “Por evidentes razones materiales derivadas del principio de proporcionalidad, entre la infracción administrativa y el delito tributario existe una diferencia adicional a la del montante de la cuantía: a saber, la exigencia de un mayor desvalor de acción, que impida que toda infracción vinculada a una cuota de más de 120.000 euros sea ‘eo ipso’ delito. Por consiguiente, si algo no es materialmente constitutivo de infracción tributaria, con mayor motivo tampoco podrá ser estimado constitutivo de una infracción penal”. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 114 s.: “No se trata de declarar punible toda conducta que dolosamente implique el perjuicio típico a través de una infracción de deber (lo que constituye el injusto de la infracción administrativo-tributaria) sino de qué relación se establece entre ‘la conducta defraudatoria’ y el incumplimiento del deber de declarar o informar. Es decir, lo que en la anterior argumentación se pregunta es el significado del verbo ‘defraudar’ y del ‘componente defraudatorio’ de las conductas. Ergo, lo que busca es ese ‘algo más’ capaz de sustentar la tipicidad de los comportamientos”.

¹²⁷ Cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, en CORCOY BIDASOLO (dir.), *DP de la Empresa*, 2002, 772; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 119; QUERALT JIMÉNEZ, *DP español, PE*, 6.ª, 2010, 803; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir./MORALES PRATS (coord.), *Comentarios a la PE*, 9.ª, 2011, 1047; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 624.

¹²⁸ Le concede específicamente esta doble connotación de simular y ocultar la realidad (las bases imposables) al engaño AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 118. Cfr., también, RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, 1974, 52 ss., quien entiende (a propósito del antiguo art. 319 CP del delito de ocultación de bienes e industria para eludir el pago de impuestos) que “(...) la *ocultación* supone ciertamente un engaño. (...) En el artículo 319 parece que lo que se castiga no es la conducta de ocultación en lo que ella tiene en sí misma de engaño o mutación de la verdad, sino en la medida en que represente al menos un intento frustrado de defraudar al Fisco”.

El defraudar podría ser definido como la conducta dirigida a ocultar la realización de los hechos generadores de la relación tributaria o de los datos relevantes para determinar las bases tributarias, en cuanto simularlas, disimularlas u omitir su comunicación, mediante actos o negocios jurídicos mendaces o el incumplimiento de deberes accesorios a la obligación tributaria material. Actos o negocios que tienen que resultar idóneos para *obstaculizar* la completa y oportuna liquidación de la deuda y su correcta recaudación, burlando, incluso, la comprobación o verificación posterior por parte de la respectiva Hacienda Pública. En suma, defraudar consiste en realizar conductas engañosas que lesionan el bien jurídico protegido, entendido como el interés patrimonial de la correspondiente Hacienda Pública concretado en la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la concreta obligación tributaria material.

Como apunta AYALA GÓMEZ, no se propone sustituir el verbo defraudar por el de ocultar, sino dotar al verbo rector de un contenido que suponga la utilización de medios mendaces que lleven a una ocultación de la realidad que impida la correcta liquidación de la deuda y, en consecuencia, su posterior recaudación¹²⁹. Dichos medios mendaces, a mi entender, pueden clasificarse en: i) medios que ataquen la realización o el descubrimiento del hecho imponible y ii) medios que ataquen la determinación de la base gravable. En los primeros, quedarían integrados los actos o negocios jurídicos y económicos que, en una escala de gravedad, pueden reputarse artificiosos, simulados o falsos. Y, en los segundos, el incumplimiento de deberes de información con la presentación de datos inexactos que disminuyan la imposición o, cuando existiendo un deber de comunicar determinados hechos con relevancia tributaria, se omita su declaración o se haga falsamente disminuyendo la imposición.

Se requiere, además, apreciar que la conducta engañosa sea idónea (adecuada y apropiada)¹³⁰ para impedir una correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación de la

¹²⁹ AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 120.

¹³⁰ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 120; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 624.

obligación. Lo determinante es que se haya impedido la cuantificación de la deuda tributaria. Si la determinación de la existencia y cuantía de la deuda es factible a partir de los datos suministrados por el obligado tributario o disponibles en los diferentes medios de información financiera, sin necesidad de investigación ulterior, no cabe hablar de defraudación¹³¹. El verbo típico obliga a entender que, además de la concurrencia de la específica modalidad de conducta, la vulneración del bien jurídico patrimonio del Erario únicamente se podrá imputar a dicha conducta cuando la Administración no estaba en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible¹³².

El desvalor de acción estaría compuesto, en consecuencia, por la realización de conductas engañosas que impidan realizar una correcta liquidación de la real obligación tributaria material (o, en términos de GRACIA MARTÍN, “de la obligación tributaria subjetiva”). Solo en esta fase, tanto el objeto material como el bien jurídico pueden resultar lesionados¹³³. Un concepto de estas características dotaría al verbo rector de un contenido penal autónomo, garantizando una mayor legitimidad a la intervención penal en este ámbito y contribuyendo especialmente a delimitar las conductas económicamente arriesgadas pero admisibles penalmente, de las estrictamente constitutivas de defraudación tributaria¹³⁴. En definitiva, y a mi juicio, tanto en la modalidad activa como en la omisiva se conjuga una acción de ocultar (y como consecuencia de la ocultación) la realidad frente a la Hacienda –

¹³¹ PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 224.

¹³² GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 288: “El acreedor, a causa de la representación subjetiva que tiene de su pretensión tributaria –distinta a la objetivamente existente–, no podrá proceder a su realización de acuerdo con su existencia objetiva, o para hacerlo tendrá que desplegar una actividad de comprobación e inspección tendente al descubrimiento de las condiciones objetivas de aquélla que le son desconocidas y cuyo desconocimiento, por ello, le impide la realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa de cada tributo individual”. Cfr. también, AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 117.

¹³³ Muy ilustrativas resultan las palabras de GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 288, con la salvedad de que este autor integra el desvalor de acción por la exclusiva infracción de deberes: “De acuerdo con la interpretación propuesta sólo pueden formar parte del desvalor de la acción de defraudación tributaria infracciones de deberes accesorios impuestos *en fase de liquidación*. Con la conclusión de esta fase el objeto material del delito sólo puede presentarse dañado o indemne. Si este último es el caso, ya no habrá posibilidad alguna de realizar actos ejecutivos integrantes de una acción de defraudación tributaria”.

¹³⁴ Cfr. PAREDES CASTAÑÓN, *RDPCr* 11 (2003), 110.

perspectiva del autor- o su reverso, el desconocimiento de la Hacienda de esa realidad – perspectiva de la Administración-.

B. La posibilidad de comisión de la defraudación por omisión

La defraudación por omisión es otro de los temas que ha sido largamente discutido por la doctrina a propósito del delito fiscal desde su inicial previsión¹³⁵, no solo por las dificultades dogmáticas particulares que presentan las omisiones impropias, sino también porque la LGT le asigna al contribuyente el deber, cada vez en más situaciones, de hacer alguna declaración e incluso la liquidación de sus obligaciones tributarias, lo cual le concede una especial relevancia práctica al “no actuar”.

El legislador de 1995 incluyó explícitamente la posibilidad de la comisión omisiva del delito de defraudación tributaria y precisó así los límites del debate que hasta entonces había tenido lugar. Algunos autores consideraban que el delito de defraudación tributaria se trataba de una omisión propia¹³⁶ y la postura contraria más radical rechazaba la posibilidad de la comisión por omisión¹³⁷.

¹³⁵ BACIGALUPO ZAPATER, en BACIGALUPO ZAPATER (dir.), *Curso de DPE*, 2.^a, 2005, 473 ss., consideraba que la estructura típica del delito de defraudación tributaria era la de un delito de omisión pura: “En suma: descartados los argumentos que sostenían la interpretación apoyada en el modelo de la estafa (...) y excluido el problema de la prisión por deudas, la omisión desaparece como problema o, dicho con otras palabras, no existía ningún obstáculo para entender el supuesto típico de la elusión del pago de tributos como un delito de omisión pura”. Así que, en relación con la modificación introducida por la de la LO 6/1995, de 29 de junio, manifiesta: “La nueva redacción dada al delito fiscal ha aclarado lo que en la jurisprudencia ya era claro, pero al introducir la acción como forma de ‘eludir el pago de tributos’ crea un serio problema. En efecto, si ‘eludir’ no puede ser entendido sino como sinónimo de omitir: ¿cómo se omite activamente?; más gráficamente: ¿cómo se omite un pago activamente? (...) Por tanto, el delito se puede cometer defraudando por acción u omisión; por omisión, no pagando o no comunicando a la administración las circunstancias que tornan indebido un beneficio fiscal; por acción, cuando se obtiene indebidamente una devolución”.

¹³⁶ Para conocer en detalle la discusión, *vid.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1996, 39 ss.; BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación*, 2000, 547 ss.; CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, 34 ss.; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 142 ss.

¹³⁷ Un primer sector minoritario de la doctrina negó inicialmente la posibilidad de que la defraudación tributaria pudiera realizarse omisivamente, pues entendía que la inclusión sistemática del delito en el Título III dedicado a las Falsedades suponía la exigencia de que la acción típica constituyera, al menos en alguna medida, una falsedad. Cfr. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, 34; MORALES PRATS, en

El legislador, con la inclusión de la palabra “omisión”, zanjó el perfil más radical del debate pero, al dejar sin modificaciones el resto de la estructura del tipo, la polémica acerca del concepto de acción típica en este delito continuó vigente hasta nuestros días. En relación con la omisión, persiste el problema central de la omisión impropia, es decir, la necesidad de resolver en qué casos la omisión puede ser equiparada a la comisión activa a los efectos de la vulneración del bien jurídico, conforme, además y según la postura que se defiende en este trabajo, al contenido de engaño que se le asigna al verbo rector defraudar.

Ahora bien, es importante mencionar que algunos autores¹³⁸ consideran que no son aplicables los criterios legales de la comisión por omisión del art. 11 CP al delito del art. 305 CP, debido a que el art. 11 CP delimita el ámbito de aplicación de la cláusula general a los delitos que consisten en la producción de un resultado (sin especificación de los medios) y, en cambio, la concreta configuración típica del art. 305.1 CP delimita taxativamente los medios o formas en que objetivamente ha de manifestarse la acción u omisión (la elusión del pago de tributos o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingreso a cuenta de retribuciones en especie, la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales), las cuales, además, deben presentar un carácter defraudatorio. En consecuencia, aducen que la delimitación y fijación de los criterios de la comisión por omisión en el delito de defraudación tributaria debe hacerse de forma específica conforme al precepto del art. 305.1 CP.

Sin embargo, en mi opinión, se deberá simplemente producir el específico juicio de equivalencia jurídica entre la conducta activa y omisiva que, con carácter general, implica la verificación de una identidad estructural y material en el plano de las estructuras normativas¹³⁹. Estamos en presencia de un delito que puede cometerse mediante una comisión o una omisión, concretamente, a efectos de la literalidad del artículo 305.1 CP,

QUINTERO OLIVARES (dir.)/MORALES PRATS (coord.), *Comentarios a la PE*, 9.^a, 2011, 1047; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 625.

¹³⁸ Cf. MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir.)/MORALES PRATS (Coord.), *Comentarios a la PE*, 9.^a, 2011, 1048.

¹³⁹ SILVA SÁNCHEZ, *EPB*, 2002, 972; *La omisión*, 1991, *passim*.

mediante diversas modalidades genéricas de la conducta y en relación con los supuestos de no presentación de la obligada declaración tributaria, siempre que se produzca un perjuicio para la Hacienda Pública superior a los 120.000 euros.

Pero entonces, el contenido que se confiera al elemento defraudatorio del delito condiciona el ámbito de la posible comisión por omisión. Así, el sector doctrinal que considera que con la simple infracción de deberes se configura la conducta típica llegará a la conclusión de que la comisión por omisión será siempre posible con tal de que a la infracción del deber de declarar se asocie la causación del perjuicio patrimonial típico. En sentido contrario, para quienes consideran que se requiere un cierto engaño, la viabilidad de la omisión dependerá del contenido que se otorgue a este requisito. Así pues, para efectos de este trabajo y de acuerdo con la teoría del engaño moderada que acojo, considero que el verbo defraudar impone la restricción según la cual el resultado solo puede imputarse objetivamente a la omisión cuando la inactividad del obligado deja a los órganos competentes de la Administración Tributaria ante el desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación de tributar, es decir, la formulación sería idéntica al concepto de defraudación en los comportamientos activos.

En este contexto, la ausencia de declaración implica la conjugación del verbo típico defraudar, siempre que de manera adicional a la infracción de deberes tributarios, la conducta sea idónea para incidir en el normal desarrollo de la gestión tributaria, es decir, la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación de la obligación tributaria material, y se incremente el riesgo de producción del resultado lesivo¹⁴⁰.

Este tema, por su complejidad, requeriría un análisis más detallado que no es posible realizar aquí, pero baste con apuntar que la no presentación de la declaración tributaria incrementa, en principio, el riesgo de producción del resultado lesivo del bien jurídico cuando imposibilita la correcta liquidación de la deuda tributaria. Por ello, el resultado lesivo no será

¹⁴⁰ Cfr. BERDUGO GÓMEZ/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, 1994, 59 ss.; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 122 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 626.

imputable a la omisión si, en el caso concreto, el sujeto omitente, a pesar de no cumplir con su deber realizando la declaración específica del tributo de que se trate, comunica por cualquier otro medio a la Administración los presupuestos del hecho imponible o la Administración Tributaria tenía en su poder los datos que le permitían realizar la correcta liquidación de la deuda¹⁴¹.

C. La definición de las modalidades típicas

La conducta típica puede realizarse por medio de diferentes modalidades genéricas de conducta¹⁴². Se puede defraudar mediante la elusión del pago de tributos, la elusión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, la elusión de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales¹⁴³.

Conforme a lo dicho *supra*¹⁴⁴, es posible agrupar estas conductas en dos injustos penales diferentes. Por un lado, la elusión del pago de tributos, el disfrute indebido de

¹⁴¹ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 148 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 628.

¹⁴² Así RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, 1974, 136: “Se trata de dos vías o caminos que se mencionan en la ley como medios *genéricos* a través de los cuales se consigue la *defraudación*, pero no se pueden identificar con modalidades *específicas* de acción”; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 629, opina que “(...) la redacción típica de la reforma de 1995 permite seguir sosteniendo la tesis de la doctrina dominante, que, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho alemán, ha venido concibiendo dichas modalidades como vías genéricas de acción a través de las cuales puede llegarse a la causación del perjuicio patrimonial cuantitativamente cifrado en más de 120.000 euros (así también, STS 27-12-90, SAP Barcelona 5-4-94), permitiendo, consecuentemente, en su caso que este resultado sea un perjuicio global causado por una combinación de las diversas modalidades alternativas de acción”. En otro sentido, GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 282, quien, a pesar de afirmar que el contenido de la acción de defraudación tributaria debe concretarse a través de medios determinados, estima que la elusión de impuestos y el disfrute indebido de beneficios fiscales son formas específicas del resultado: “Según esto, todo parece indicar que el disfrute típico, en realidad, es una forma específica del resultado típico, que queda identificado por la *obtención* del beneficio fiscal”.

¹⁴³ BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2000, 65 ss.; BOIX REIG/MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1999, 54; MORILLAS FERNÁNDEZ, en COBO DEL ROSAL (dir.): *Comentarios al Código Penal*, 2006, 30; SANTIESTEBAN RUIZ, en ARROYO ZAPATERO/BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ/GARCÍA RIVAS/SERRANO PIEDECASAS/TERRADILLOS BASOCO (dir.): *Comentarios al Código Penal*, 2007, 684 s.; MORILLAS CUEVA, en MORILLAS CUEVA (coord.): *Sistema de DP español*, *PE*, 2011, 651.

¹⁴⁴ Cfr. *supra* pp. 43 ss.

beneficios fiscales y la obtención indebida de devoluciones, que se refieren a la obligación tributaria principal contributiva y de la que el sujeto obligado es el contribuyente, se corresponden con el delito de defraudación tributaria del contribuyente. Y por otro, la elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y la elusión de los ingresos a cuenta de retribuciones en especie, que se refieren a la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, y de la que el sujeto obligado es el pagador a cuenta (el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta), se corresponden con el injusto de defraudación del pagador a cuenta.

En relación con el primero de los tipos de injusto, con el delito de defraudación tributaria en sentido estricto, entiendo que el término “eludir” se puede definir, de forma simplísima, como la conducta dirigida a evitar que la Hacienda Pública pueda realizar una recaudación completa de los ingresos tributarios. En concordancia con el contenido del verbo defraudar, presupone la ocultación de la realización del hecho imponible o de datos relevantes para proceder a la determinación de la base gravable en la fase de liquidación tributaria, actos todos ellos que pueden estar encaminados tanto a conseguir una reducción de la cuota tributaria o directamente a su no pago, como a la obtención indebida de una devolución. En consecuencia, en mi opinión, las conductas engañosas de elusión que interfieren en la correcta liquidación del tributo y, por tanto, en la recaudación, incluyen toda clase de reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias, por ser, precisamente, instituciones que suponen una “reducción” de la carga fiscal¹⁴⁵. Estas categorías no representan un concepto sustancialmente diferente de la elusión del pago de tributos, porque dependen de la aplicación de normas excepcionales que producirán, en todo caso, una falta total de ingreso o un ingreso inferior al debido, o una devolución¹⁴⁶.

¹⁴⁵ En este sentido, *vid.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 632.

¹⁴⁶ En desacuerdo con esta posición, puesto que consideran que desde la perspectiva del Derecho tributario el disfrute indebido de beneficios fiscales supone una noción autónoma en relación con la elusión de tributos: RUBIO LARA, *PE*, 2006, 158; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 303; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 629 ss. Estoy de acuerdo, en cambio, con GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 284, que afirma: “Prescindiendo ahora de los numerosos problemas dogmáticos que plantea la obligada distinción entre elusión y disfrute me interesa destacar aquí que también respecto de esta forma del resultado típico es preciso aplicar los mismos principios que hemos hecho valer para la elusión con el fin de determinar qué lesiones del bien jurídico integran el resultado típico. En la obtención de beneficios fiscales sólo estarán comprendidos los supuestos de aplicación de éstos a situaciones en que la Administración

La devolución, conforme al art. 31 LGT y como ya fue mencionado, es resultado del derecho que se le genera al contribuyente de que le sea reembolsado por parte de la Administración el exceso retenido, pagado a cuenta o pagado fraccionadamente, e ingresado, en los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes. Una vez finalizado el periodo impositivo, estos tributos le exigen al contribuyente que realice una declaración en la que calcule el importe de la cuota correspondiente a la totalidad de los rendimientos percibidos durante el ejercicio, dando lugar a la cuota líquida. De ese importe deducirá las cantidades que se le hayan retenido, las ingresadas a cuenta y las que él mismo hubiera ingresado en concepto de pago fraccionado, obteniendo así la cuota diferencial. De ser positiva, el contribuyente deberá abonar a la Administración, y, de ser negativa, le será devuelta por la Administración. No obstante, considero que la obtención indebida de devoluciones es simplemente uno de los dos resultados que se pueden ocasionar como consecuencia de una incorrecta, incompleta o defectuosa recaudación. Hay que tener en cuenta que con la mención explícita a esta modalidad tras la reforma de 1995, se resolvieron las dudas que se habían generado acerca de su penalización en la legislación anterior, debido a que, de manera estricta, no podía ser contenida en el concepto de disfrute indebido de beneficios fiscales ni tampoco ser en el delito de fraude de subvenciones¹⁴⁷.

En relación con el segundo tipo de injusto, de defraudación del pagador a cuenta, entiendo que se trata también, en relación con la definición propuesta de conducta engañosa, de la ocultación de la realización del hecho generador (economía sumergida) de la obligación de pagar a cuenta (retener o ingresar a cuenta) o de datos relevantes para proceder a la

ignora la existencia –o cree erróneamente en la existencia- de los hechos a los que la norma vincula el beneficio fiscal. También en estos casos resulta imposible para la Administración la realización de su concreta pretensión tributaria porque le es desconocida una parte de su existencia objetiva. En consecuencia quedarán fuera del tipo los casos de percepción indebida de beneficios fiscales que no tengan su causa en una divergencia entre la existencia objetiva y la existencia subjetiva de la concreta obligación tributaria”.

¹⁴⁷ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 149 ss.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 302 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 629 ss.

determinación de la base gravable en la fase de liquidación tributaria, lo que podría suponer un pago mermado o un no pago¹⁴⁸.

5. EL RESULTADO TÍPICO

A. Breve referencia al estado de la cuestión

La gran mayoría de la doctrina coincide en señalar que el delito de defraudación tributaria es un delito de resultado que exige la realización de un perjuicio patrimonial que ha de superar el límite cuantitativo de 120.000 euros¹⁴⁹, lo que permite diferenciar el delito de la infracción administrativa¹⁵⁰.

Pese a que con la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (en adelante, LO 7/2012, de 27 de diciembre), se procuró zanjar la discusión dogmática acerca de la naturaleza de la cuantía¹⁵¹, la doctrina mayoritaria considera que la polémica continúa vigente. Así pues, para un sector doctrinal¹⁵², el perjuicio

¹⁴⁸ Cfr. AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 156 ss.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 294 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 630 ss.

¹⁴⁹ Cfr. GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 50, 78; PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 77; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ (coord.), *Comentarios a la legislación penal*, VII, 1986, 243; *DPEE, PE*, 5.^a, 2016, 633; BACIGALUPO ZAPATER, en BACIGALUPO ZAPATER (dir.), *Curso de DPE*, 2.^a, 2005, 481; RUBIO LARA, *PE*, 2006, 159; MORILLAS FERNÁNDEZ, en COBO DEL ROSAL (dir.): *Comentarios al Código Penal*, 2006, 42; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 312 ss.

¹⁵⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *EPCr XVIII (1994/1995)*, 171: “En el delito de defraudación tributaria del art. 349 del CP español se exige algo más que la simple infracción de un deber tributario (de declaración y pago), o sea, la causación de un efectivo perjuicio patrimonial en las arcas del Erario, con la particularidad, además, de que el propio precepto penal incorpora un límite cuantitativo que permite deslindar el ilícito penal del ilícito administrativo”.

¹⁵¹ Cfr. BOIX REIG/GRIMA LIZANDRA, *El Cronista* 34 (2013), 18; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 633.

¹⁵² *Vid.* BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación*, 2000, 483 ss.; BOIX REIG/MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1999, 72; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 74; QUERALT JIMÉNEZ, *DP español, PE*, 6.^a, 2010, 810; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 308; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir.)/MORALES PRATS (coord.), *Comentarios a la PE*,

es un componente del resultado típico que ha de ser abarcado por el dolo (al menos eventual) del autor, siendo suficiente, entonces, que el autor, en el momento de la ejecución, conozca la ocultación de los fundamentos (o presupuestos) del hecho imponible o de datos tributarios relevantes para la liquidación de la obligación, y también que ello supondrá necesariamente un perjuicio para los ingresos tributarios.

No obstante, para otro sector minoritario¹⁵³, la exigencia de una cuantía mínima debe ser interpretada, simplemente, como una condición objetiva de punibilidad¹⁵⁴.

B. Toma de postura

Como ya señalé anteriormente, el resultado típico del delito de defraudación tributaria consiste en la lesión del objeto material “obligación tributaria principal contributiva”, que se materializa en una recaudación incompleta, incorrecta o defectuosa de la cuota tributaria, cuantificable, con el requisito de una cuantía mínima de 120.000 euros. Por lo dicho, entiendo, conforme a la literalidad del precepto, que se trata de un acontecimiento presente y cierto, no solo objetivo, sino que debe ser abarcado por el dolo del autor y cuya realización constituye un elemento del tipo. Solo de esta manera garantizamos el conocimiento por el sujeto de la gravedad del hecho cometido. Este resultado típico, además, tiene un

9.ª, 2011, 1056; BOIX REIG/GRIMA LIZANDRA, en BOIX REIG (dir.), *DP, PE*, III, 2012, 24; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 633.

¹⁵³ V.gr. BACIGALUPO ZAPATER, en BACIGALUPO ZAPATER (dir.), *Curso de DPE*, 2.ª, 2005, 482: “El párrafo 2.º del nuevo texto del art. 305 CP mantiene el criterio seguido por el Derecho vigente en lo concerniente a la determinación de la cuantía que condiciona la punibilidad. Tampoco ha innovado en lo que se refiere a la naturaleza jurídica de este elemento: se trata –como se dijo– de una condición objetiva de punibilidad. El fundamento de este punto de vista es claro: elementos del tipo son aquellos que pertenecen a la infracción de la norma; la norma que infringe quien elude el pago de impuestos es la que obliga al tributo; la obligación de tributar no comienza en los 15.000.000 de pesetas, sino al devengarse la deuda fiscal; en consecuencia, quien elude el pago de una peseta ya infringe la norma, aunque no sea punible”. Así también, BERDUGO GÓMEZ/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, 1994, 90 ss.; NIETO MARTÍN, en GÓMEZ RIVERO (coord.), *Nociones fundamentales de DP, PE*, 2010, 839; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.ª, 2015, 1058.

¹⁵⁴ Llama la atención, en todo caso, que este sector no extraiga de esta calificación como condición objetiva de punibilidad la conclusión que resultaría obligada en materia de error, “y que obligaría a imputar forzosamente al sujeto activo el *quantum* de perjuicio ocasionado con error invencible con tal de que el perjuicio millonario se vinculase causalmente a la acción típica”. Así lo señala MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 633.

presupuesto, la incorrecta liquidación del tributo¹⁵⁵. Porque es en esta fase cuando se impide conocer a la Hacienda Pública el verdadero importe de la prestación pecuniaria exigible, de la cuota tributaria, que incluye ya el cálculo de los beneficios fiscales, o cuando el impuesto está sujeto a retenciones, el cálculo de la cantidad a devolver si la cuota tributaria es menor al importe retenido¹⁵⁶. Por tanto, no toda forma de manifestación de perjuicio económico está comprendida en el tipo, siendo unánime la doctrina al exclusión los casos de mera falta de pago de la deuda tributaria¹⁵⁷. El impago de la deuda tributaria por el contribuyente cuando el acreedor Hacienda Pública conoce su existencia, menoscaba la recaudación de los ingresos tributarios, pero la obligación tributaria principal contributiva no sufre lesión alguna porque la Hacienda Pública tiene procedimientos propios para poder asegurarse el cobro de sus

¹⁵⁵ Conforme al art. 120 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. 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.

¹⁵⁶ AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 123: “Debemos tener presente que la conducta consistente en ocultar las bases tributarias o hechos con relevancia tributaria (...) impiden o dificultan la correcta *liquidación* de los tributos. Por tal motivo ha de entenderse ‘el acto resolutorio por antonomasia en los procedimientos tributarios’”.

¹⁵⁷ La inmensa mayoría de la doctrina española coincide en afirmar que la correcta liquidación de la obligación tributaria seguida de un no pago resulta atípica, pues de otra manera se estaría castigando penalmente por una deuda. En este sentido, entre muchos otros, RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, 1974, 67; PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 114; en BAJO FERNÁNDEZ (dir./BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 225; GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 281; CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, 13 ss. (con amplísimas referencias); BOIX REIG/GRIMA LIZANDRA, en BOIX REIG (dir.), *DP, PE*, III, 2012, 19; QUERALT JIMÉNEZ, *DP español, PE*, 6.ª, 2010, 803. Esta postura, no obstante, no es compartida por LAMARCA PÉREZ, *RDFHP* 178 (1985), 773 ss., quien considera que la “desobediencia civil” del sujeto que reconoce su deuda pero no la paga, por una razón ideológica o sin motivo alguno debe ser castigada; BACIGALUPO ZAPATER, en BACIGALUPO ZAPATER (dir.), *Curso de DPE*, 2.ª, 2005, 475, tampoco está de acuerdo porque considera que dicho punto de vista “(...) se basa en una identificación de los deberes tributarios con las obligaciones civiles. Por el contrario, el deber tributario que surge del art. 35.1 LGT es la concreción legal de las ‘prestaciones patrimoniales de carácter público’ que establece el art. 31.3 CE y, consecuentemente, la punibilidad de su infracción nada tiene que ver con la prisión por deudas”. No obstante, más adelante, cuando se ocupa de explicar la conducta afirma: “Es preciso reconocer que el juego recíproco de las normas de la LGT y el principio de proporcionalidad imponen distinguir entre el deber de pagar el tributo y el reconocimiento de la deuda fiscal. No pagar o no declarar por sí solos no son suficientes para dar lugar a una omisión típica. Por el contrario, la omisión de satisfacer la deuda fiscal sólo será típica si el omitente no ha reconocido la misma. El que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, sólo comete una infracción administrativa prevista en el art. 79 a) LGT, que no es delito”.

créditos¹⁵⁸. Incluso en el caso en que el contribuyente se sustraiga de la obligación de pagar poniéndose en una situación de insolvencia, no resultaría lesionada la obligación tributaria principal contributiva, sino otros bienes jurídicos diferentes¹⁵⁹.

La lesión del bien jurídico ocurre cuando la correspondiente Hacienda Pública, que es la titular de la obligación tributaria principal contributiva realmente existente, no va a poder exigir su pago en la fase de recaudación del tributo porque, simplemente, desconoce su existencia, y entonces la falta de pago o la devolución indebida pueden volverse definitivas. La plena realización de la obligación tributaria principal contributiva solo es posible cuando el deudor, primero, reconoce su deuda liquidándola correctamente (y correcto en el sentido de completo y oportuno), y segundo, la paga; o cuando de un modo coactivo la deuda le es liquidada por la Administración, dependiendo del tributo, y la paga. Antes de que la deuda le sea exigible no parece posible establecer su posible defraudación.

En este sentido, el delito de defraudación tributaria podría tener, quizás, dos resultados materiales en vez de uno: “incompleta recaudación”, con el presupuesto

¹⁵⁸ GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 280: “El impago de la deuda tributaria por el contribuyente cuando el acreedor conoce su existencia objetiva afecta negativamente, desde luego, a las previsiones de recaudación tributaria, pero esta lesión del bien jurídico no está comprendida en el resultado típico *de elusión*, pues en tal caso el objeto material del delito –la existencia subjetiva de la pretensión tributaria– no ha sufrido lesión alguna en el sentido anteriormente expuesto. En estos casos el deudor no podría eludir el pago de la deuda aun cuando quisiera”. PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 224 s.: “El argumento central que apoya la conclusión que se acaba de exponer reside en las exigencias derivadas del principio de intervención mínima, que, como se sabe, representa un límite para el legislador y, al propio tiempo, una guía para interpretar su mandato. De acuerdo con este principio, en los casos en que el equilibrio jurídico alterado por un comportamiento ilícito puede ser reparado por el ofendido mediante el uso diligente de los medios ordinarios que pone a su disposición el ordenamiento, carece de sentido el recurso al instrumento penal. Estamos, en definitiva, ante la misma lógica que considera aberrante la prisión por deudas. Aberración, añadimos, que es especialmente evidente cuando el ofendido dispone de la facultad de disponer la ejecución forzosa del propio crédito sin necesidad de impetrar el auxilio judicial. Pues bien, en el caso de que la conducta del obligado tributario, aun no siendo totalmente correcta, ha permitido a la Administración conocer, sin necesidad de recurrir a investigación adicional alguna, los elementos determinantes de la deuda tributaria, que ella misma puede cuantificar, mediante el acto de liquidación, y exigir al deudor directamente, bajo amenaza de ejecución sobre su patrimonio en caso de impago ¿qué es lo que supondría la aplicación de penas de privación de libertad? Estaríamos sencillamente ante la referida prisión por deudas”.

¹⁵⁹ GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 282: “En algunos casos, el impago de la deuda tributaria sin vínculo con la lesión de la obligación tributaria, ingresa en el campo de la ilicitud penal, pero integrando lo injusto *específico* de figuras delictivas distintas a la defraudación tributaria”.

“incorrecta liquidación”. Uno primero que consistiría en la incorrecta liquidación de la obligación tributaria principal contributiva; y uno segundo, que consistiría en su falta recaudación, o ausencia de su recaudación conforme a la liquidación¹⁶⁰. Porque si la recaudación fuese incompleta, o defectuosa, o no conforme, teniendo como base o referencia la obligación tributaria bien liquidada, nos encontraríamos en el ámbito que explicaba anteriormente, de no lesión del objeto material del delito de defraudación tributaria porque en todo caso la Administración tiene mecanismos para procurarse el pago. Pero tampoco bastaría la mera correcta liquidación sin la posterior recaudación, porque la lesión supone, en todo caso, un perjuicio patrimonial, un no ingreso o una devolución de más de 120.000 euros. La consumación del delito solo se produce con el no ingreso o el ingreso mermado o con la obtención de la devolución de más de 120.000 euros.

En particular, en la modalidad genérica de elusión del pago de tributos, es preciso diferenciar entre los tributos que requieren de autoliquidación y los que llevan aparejado un

¹⁶⁰ A mi juicio, este razonamiento parece coincidir también con el de RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, 1974, 54 (a propósito del antiguo art. 319 CP, del delito de ocultación de bienes e industria para eludir el pago de impuestos) cuando afirma que: “En definitiva, más allá de su inserción formal, la figura del artículo 319 no es una falsedad, sino un verdadero delito tributario, que técnicamente aparece formulado como de resultado cortado. La acción de ocultar se realiza *para que* se produzca el resultado ulterior de la elusión del pago del impuesto”; y, además, con el de AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 130, cuando identifica el primer resultado con un resultado intermedio: “En el sentido expuesto puede considerarse que entre la conducta (defraudar) y el resultado (el no ingreso de una cuota superior a 120.000 €) se interpone lo que en algún momento he denominado un *resultado intermedio* y cuya expresión matizo en este trabajo: imposibilitar a la Hacienda la determinación (liquidación) de la deuda. Éste se muestra como instrumental para la efectiva lesión del bien jurídico en la medida en que impide a su titular recaudar correctamente de manera exacta, completa y puntual”. En términos similares también, FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 102, quien afirma que “(...) en todo caso, la liquidación *es declarativa* de una obligación tributaria que ha nacido previamente, aunque como veremos también tiene efectos sustantivos. Este proceso de concretización del tributo, de lo general a lo particular, requiere su formalización ante las autoridades tributarias, a través de actos de autoliquidación o excepcionalmente, para tributos muy puntuales y de escasa trascendencia económica, a través de una liquidación realizada por la propia Administración en base a los datos aportados por el contribuyente. Es indiferente una u otra vía, ya que todos los tributos deben ser liquidados y determinados, exista o no un acto expreso emanado de la Administración. Aquí se llega al *primer resultado* del procedimiento tributario: la determinación del *quantum debeatur*. La *extinción* de la obligación, a través del pago o por prescripción. Aquí es donde cobra relevancia la recaudación tributaria o, en otros términos donde se incrementa o aminora el patrimonio público. La deuda tributaria ya determinada debe pagarse o, en caso contrario, será jurídicamente exigible hasta el momento de la prescripción. El *pago* es el *segundo resultado* del procedimiento tributario, que conforma la fase de recaudación y se basa en el título para el cobro que resulta de la culminación del previo proceso de liquidación”.

acto administrativo de liquidación. Para los primeros, el delito se consuma cuando no se produce el pago del tributo o se realiza en una cuantía menor, desde el instante en que el tributo es exigible y transcurrido el último día de plazo para hacerlo exigible. Por tanto, la consumación está asociada al plazo legal voluntario de ingreso establecido por la norma tributaria de que se trate y, entonces, no puede ser retrasado a un momento posterior en el que intervenga la Administración. Ahora bien, en cuanto a los tributos con acto administrativo de liquidación, el momento consumativo se entiende que ocurre cuando el sujeto se encuentra fuera del periodo voluntario de pago -el último día de periodo voluntario- y no ha realizado el ingreso de la deuda por la cantidad que le ha señalado la Administración tras la previa incorrecta liquidación de la deuda. La elusión del pago de tributos comprende solo los casos de falta de pago que son resultado de una lesión de la concreta obligación tributaria material en la fase de liquidación del tributo porque, como señala GRACIA MARTÍN, solo en estos casos el impago tiende a ser definitivo y el ordenamiento jurídico no dispone de procedimientos adecuados menos graves que la pena para restituir la lesión del bien jurídico¹⁶¹.

En el caso de la obtención indebida de devoluciones, el perjuicio se produce desde que la Hacienda paga, en el momento en que tiene lugar la efectiva entrega de la devolución, como consecuencia del acto expreso de la Administración en el que se reconoce el derecho a la misma.

Para las modalidades de disfrute de beneficios fiscales y de no ingreso las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, se aplican las mismas reglas de la elusión de pago de tributos, es decir, la consumación se producirá a partir del último día en que debió realizarse el ingreso sin que éste se produzca.

¹⁶¹ Cfr. GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 282.

CAPÍTULO II

LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL TIPO DE INJUSTO

1. INTRODUCCIÓN

La doctrina ha discutido larga y profundamente sobre los elementos subjetivos del tipo de injusto del delito de defraudación tributaria, acerca de la determinación del dolo y de la posibilidad de su exclusión por un error de tipo. Tales problemas están relacionados, o mejor, dependen en gran medida de la interpretación de la configuración del tipo objetivo y de la concreción de la naturaleza de cada uno de los elementos que lo componen. En el desarrollo de este capítulo intentaré justificar el punto de partida del análisis, que es considerar que el tipo penal previsto en el art. 305.1 CP, de defraudación tributaria, está compuesto predominantemente por elementos normativos y, por tanto, los problemas de imputación subjetiva que se dan en este delito provienen principalmente de esta circunstancia.

La presencia de elementos normativos en el tipo del art. 305.1 CP tiene las siguientes consecuencias: a) en primer lugar, se discute si deben ser abarcados por el dolo del sujeto activo; y b) en segundo lugar, si son relevantes para distinguir supuestos de error excluyentes del dolo y supuestos que no producen dicha exclusión, lo cual resulta fundamental en un delito que no admite la comisión imprudente.

En este capítulo se propone analizar, en primer lugar, el tipo penal previsto en el art. 305.1 CP y la naturaleza de los elementos que lo componen, en conexión con la teoría de los elementos normativos. En segundo lugar, se realiza un estudio del tipo subjetivo del delito de defraudación tributaria. Y, finalmente, se termina con una exposición de las posibilidades de la exclusión del dolo por un error de tipo y su distinción de la afectación de la culpabilidad por la concurrencia de errores de prohibición. En este último apartado, se presenta

brevemente el estado de la cuestión del error en el delito de defraudación tributaria en la doctrina y se termina con una toma de postura.

Sobrepasa las posibilidades del presente trabajo procurar justificar la corrección de los puntos de partida dogmáticos que defiende y analizar todos los problemas relacionados con la teoría de los elementos normativos y afines, el tipo subjetivo y la teoría del error. Las pretensiones de este capítulo son menos ambiciosas y el material que se utiliza para su análisis es limitado. Pero pretendo, al menos, aportar nuevos elementos de análisis para la definición de la naturaleza (descriptiva, normativa o afín a la normativa) de los diferentes elementos contenidos en el tipo penal del art. 305.1 CP, para exponer, a continuación, posibles criterios que permitan afirmar la existencia de dolo en una determinada conducta y, también, la concurrencia o no de errores de tipo o de prohibición en el delito de defraudación tributaria.

Lo cierto es que el delito de defraudación tributaria, lejos de estar formulado íntegramente en la ley penal, contiene términos que remiten a disposiciones jurídicas recogidas en el Derecho tributario, lo que afecta de manera muy significativa al tipo subjetivo de injusto en la medida en que el conocimiento del fundamento de la prohibición necesario para la existencia de dolo va unido necesariamente al conocimiento de la norma de remisión que lo complementa. El error sobre el significado jurídico de las normas extrapenales que regulan la aplicación de los tributos es una cuestión profundamente estudiada y muy controvertida, con enorme trascendencia práctica para la determinación de la responsabilidad penal de los obligados tributarios y para sus asesores. El alto grado de complejidad de la materia y la imposibilidad de realizar un análisis completo justifica la alusión preliminar a los presupuestos dogmáticos de los que parto.

En este trabajo asumo la teoría de los elementos negativos del tipo¹⁶². Siguiendo a LUZÓN PEÑA, entiendo que el dolo requiere conocimiento (y voluntad) de realizar todos

¹⁶² En este trabajo se defiende la teoría de los elementos negativos del tipo desarrollada por LUZÓN PEÑA. Cfr.: LUZÓN PEÑA, *Legítima defensa*, 1978, 251 n. 253; *Estudios Penales*, 1991, 72 ss., 97 ss.; *ADPCP* 1993, 30 n. 41; *EJB II*, 1995, 6543 s.; *EPB*, 2002, 666, 1171; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 12/10, 16/32, 17/75. También siguen esta teoría, entre muchos otros, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LL* 1986-4, 525; *Em-Casabó*

los elementos objetivos del tipo total de injusto, es decir, tanto los elementos objetivos positivos del tipo de injusto (del tipo indiciario o estricto) como los elementos negativos del tipo, es decir, la ausencia de los presupuestos objetivos o materiales de las causas de atipicidad y de justificación. Solo la concurrencia en la conducta de todos estos elementos o circunstancias contenidas en el tipo penal (explícita e implícitamente) hace que se realice realmente un hecho típicamente antijurídico.

En este sentido, concibo el dolo como dolo objetivamente malo¹⁶³. El dolo objetivamente malo requiere el conocimiento de los elementos objetivos, positivos y negativos del tipo global de injusto, es decir, tanto de los elementos objetivos del tipo positivo o indiciario como de la falta de concurrencia de los elementos que son presupuestos de las causas de atipicidad o de justificación. Por ello, el sujeto debe conocer todos los presupuestos de la prohibición penal. No se trata de un *dolus malus* en sentido subjetivo, debido a que el dolo no requiere la conciencia de la antijuridicidad (o prohibición), que será un elemento distinto del dolo y que permanece en la culpabilidad; ni tampoco de un dolo neutro o natural, porque no es suficiente el conocimiento de los elementos del tipo indiciario, sino que se

I, 1999, 674 s.; *LH-Torío*, 1999, 349; *Em-Valle*, 2001, 224; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 108, 172; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 38 n. 17. Para un detallado análisis de las críticas y respuestas a dichas críticas que se le hace a la teoría de los elementos negativos del tipo, en el contexto de la teoría de la culpabilidad, *vid.* TRAPERO BARREALES, *El error*, 2004, 223 ss.

¹⁶³ En este trabajo se defiende un concepto de dolo objetivamente malo, siguiendo a LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 16/36: “Así pues, no se requiere conocimiento de la valoración jurídica negativa y la consiguiente prohibición que recae sobre la conducta, o sea, no hace falta conciencia de la antijuridicidad misma, sino de todos los presupuestos de la misma. O, como señalan *von Weber* y *Schaffstein*, exigiendo conciencia tanto de los elementos del tipo positivo como de la no concurrencia de los presupuestos de las causas de justificación se requiere conocimiento del ‘objeto de la valoración’, no de la ‘valoración del objeto’ (distinción que procede de *Dohna*). Por eso el dolo se puede denominar ‘dolo objetivamente malo’, *dolus obiective malus* (desde el punto de vista de la valoración objetivo-general del Derecho), concepto este que -aunque aún con la terminología de *dolus malus* o ‘dolo malo’ sin añadir objetivamente- se halla ya formulado con toda claridad en *von Weber* (1951), y que puede afirmarse que existe ya con el conocimiento de todos los presupuestos que fundamentan la prohibición y aunque el sujeto concreto no tenga conciencia de la antijuridicidad misma, es decir, aunque no haya *dolus malus* en el sentido tradicional y usual del término, equivalente a dolo subjetivamente malo”. Cfr. OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 40 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 150, 155, 169, explica que “(...) se habla de dolo objetivamente malo porque el sujeto conoce todos los elementos, positivos y negativos, en los que el Derecho fundamenta una valoración negativa de la conducta (declara ‘mala’ la conducta), con independencia de que el sujeto conozca además esa propia desvaloración o prohibición”.

requiere también el conocimiento de la ausencia de los presupuestos objetivos de las causas de atipicidad y de justificación.

Como consecuencia de la adopción de la teoría de los elementos negativos del tipo, defendiendo la teoría restringida de la culpabilidad^{164/165} y, por tanto, entiendo que el error de prohibición (invencible) excluye la conciencia de la antijuridicidad, como componente de la culpabilidad. Entiendo, además que la conciencia de la antijuridicidad está separada del dolo, que pertenece al tipo de injusto. Por último, aunque no resulta muy relevante para el delito de defraudación tributaria, considero que el error sobre la concurrencia de los presupuestos objetivos o materiales de una causa de atipicidad o de justificación, constituye un error de tipo¹⁶⁶ (es lo que caracteriza a la teoría restringida de la culpabilidad y es lo que tiene que ver con la diferencia de los elementos negativos del tipo). Mientras que el error sobre la

¹⁶⁴ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LL* 1986-4, 525; *Em-Casabó I*, 1999, 674 s.; *LH-Torio*, 1999, 349; *Em-Valle*, 2001, 224; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 170, 173; LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2844, 2846; *EPB*, 2002, 662 ss.; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/74 ss.; TRAPERO BARREALES, *El error*, 2004, 223 ss.; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 38 n. 17.

¹⁶⁵ No me parece convincente la teoría del dolo en ninguna de sus formulaciones. Sin embargo, para una exposición de las teorías de la culpabilidad y de las teorías del dolo y sus variantes, cfr.: TORÍO LÓPEZ, *ADPCP* 1975, 31 ss.; *La reforma penal y penitenciaria*, 1980, 249 ss.; JESCHECK, *PG I*, 1981, 623 (= *AT*, 4.ª, 1988, 407); MUÑOZ CONDE, *EPCr X* (1985/1986), 264 ss.; *El error*, 1989, 25 ss.; LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2844, 2845 ss.; *EPB*, 2002, 662 s., 664 ss.; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/56 ss.; 17/70 ss.; JAKOBS, *PG*, 2.ª, 1997, 657 ss. (= *AT*, 2.ª, 1991, 543 ss.); ROXIN, *PG I*, 1997, 580 ss., 861 ss. (= *AT I*, 4.ª, 2006, 623 ss., 927 ss.); DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Torio*, 1999, 339 ss.; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 139 ss.; CEREZO MIR, *PG III*, 2001, 118 ss.; TRAPERO BARREALES, *El error*, 2004, 78 ss.; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 35 ss., 43 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 181 ss.

¹⁶⁶ El debate acerca de los efectos del error sobre la concurrencia en el hecho de los presupuestos objetivos o materiales de una causa de atipicidad o de justificación constituye la principal controversia dentro de los partidarios de la teoría de la culpabilidad. Los partidarios de la teoría estricta de la culpabilidad, entienden que éste es un error de prohibición que debe someterse a sus reglas; mientras que los partidarios de la teoría restringida de la culpabilidad, en sus distintas variantes o concepciones afines, entienden que éste se trata de un error de tipo, o un error que merece el mismo tratamiento. *Vid.* LUZÓN PEÑA, *Estudios Penales*, 1991, 83 ss.; *Curso*, *PG I*, 1.ª, 1996, 483 ss.; *EJB II*, 1995, 2845 ss.; *EPB*, 2002, 664; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/86 ss.; TRAPERO BARREALES, *El error*, 2004, 43 ss., 359 ss. (muy ampliamente y con múltiples referencias); DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 165 ss. En todo caso, para una exposición de los argumentos que hacen preferible la teoría restringida de la culpabilidad y no la estricta, que suscribo, *vid.* LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2847 ss.; *EPB*, 2002, 666 ss.; *Lecc. PG*, 3.ª, 2015, 17/79 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 170 s. (y en trabajos anteriores).

existencia misma o los límites de una causa de atipicidad o justificación constituye un error de prohibición¹⁶⁷.

Las razones que me llevan a considerar preferible la teoría de la culpabilidad (concretamente en su versión de teoría restringida de la culpabilidad, basada en la teoría de los elementos negativos del tipo) frente a la teoría del dolo son tres¹⁶⁸: a) la primera, desde un punto de vista político-criminal, evita que el error de prohibición vencible dé lugar a la impunidad en aquellos tipos que solo prevén la comisión dolosa; b) la segunda, de orden legal, es que considero que la teoría de la culpabilidad encaja mejor en la regulación del art. 14.3 CP; c) la tercera, aunque no en importancia, porque me parece más conveniente sistemáticamente la diferenciación entre el conocimiento de los elementos objetivos del tipo (propio del dolo) del conocimiento de la propia prohibición; porque mientras que el conocimiento de los elementos fundadores del injusto afecta a la valoración objetivo-general negativa de la propia conducta a efectos jurídicos y jurídico-penales, el conocimiento de la prohibición no cambia esa desvaloración objetivo-general de la conducta sino que solo afecta a la capacidad o incapacidad individual de determinarse por las normas, es decir, a la culpabilidad. Haciendo el error de prohibición invencible imposible la determinación normal del sujeto individual por la norma, y el vencible, mermando solamente dichas posibilidades¹⁶⁹.

Finalmente, debo advertir que, siguiendo a ROXIN, adopto una teoría de la culpabilidad flexible (o más elástica o suavizada)¹⁷⁰, según la cual los errores de prohibición

¹⁶⁷ Ésta no es una cuestión debatida por la doctrina. Se acepta que cuando el error recae sobre la existencia o los límites de una causa de atipicidad o de justificación, se produce un error de prohibición. *Vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LL* 1990-4,1046 (en relación con la responsabilidad penal en la ocupación y desvío de un buque por un conjunto de trabajadores en un acto de reivindicación laboral); LUZÓN PEÑA, *Estudios Penales*, 1991, 83 ss.; *EJB II*, 1995, 2845 ss.; *Curso, PG I*, 1.ª, 1996, 483 ss.; *EPB*, 2002, 664; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/94; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 172.

¹⁶⁸ Cfr. LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2844; *EPB*, 2002, 663; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 38; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 173.

¹⁶⁹ Cfr. OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 41.

¹⁷⁰ En España ha defendido expresamente esta teoría flexible, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Em-Casabó I*, 1999, 675; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 175; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 207 s., quien añade además que la regulación española (la rebaja de obligatoria de pena en el 14.3 CP) fomenta o favorece esta

que quedan por fuera del ámbito nuclear del Derecho penal no excluyen el dolo, pero sí muchas veces la punibilidad a partir del marco penal correspondiente al dolo o a la responsabilidad en general. Según ROXIN, “(...) es preferible tener en cuenta desde la perspectiva de la teoría de la culpabilidad la menor necesidad de pena y, según la situación del caso, no pocas veces incluso la falta de necesidad total de pena del sujeto que actúa en error de prohibición en estos ámbitos, haciendo un uso generoso de la atenuación de la pena y, cuando se pueda, renunciar totalmente a una pena, juzgando el error de prohibición como invencible”¹⁷¹. Con esta teoría flexible de la culpabilidad, las teorías del dolo y de la culpabilidad no quedan tan alejadas en sus consecuencias, superando así la crítica que exponen los partidarios de la teoría del dolo, según la cual en el Derecho penal accesorio ninguna persona puede estar al corriente de toda la legislación sometida a modificación constante pero poco fundada ético-socialmente; pero con la ventaja de que se mantiene la conciencia de la antijuridicidad como un elemento de la culpabilidad separado del dolo, lo que entiendo dogmáticamente más adecuado. Sobre todo porque el que conoce “los hechos” (dolo) ya tiene un motivo más que el que no los conoce.

Estos puntos de partida serán retomados no obstante *infra* cuando sea preciso, y en todo caso, para profundizar en su alcance y consecuencias para la responsabilidad penal por defraudación tributaria. Adicionalmente, en el desarrollo de la argumentación se tomará postura acerca de otras cuestiones con relevancia dogmática, las cuales serán explicadas cuando sea necesario y oportuno.

2. LA NATURALEZA DE LOS ELEMENTOS DEL TIPO DE INJUSTO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

En el capítulo anterior relativo al bien jurídico y a la configuración del tipo objetivo

teoría. A esta teoría se han acogido, entre otros, OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 42 ss. Cercana a la postura de ROXIN, se encuentra también la anterior de RUDOLPHI, *Unrechtsbewußtsein*, 1969, 193 ss., *passim*.

¹⁷¹ ROXIN, *ATI*, 3.ª, 1997, 944 ss. (= *PG I*, 1997, 865, 878 ss.).

del delito de defraudación tributaria se realizó la primera parte de la tarea interpretativa del tipo penal del art. 305.1 CP, consistente en concretar la función dogmática que se le puede asignar a cada uno de los términos que lo componen, llegando a las siguientes conclusiones:

a) El objeto material se identificó en los términos “los tributos”, “las cantidades retenidas o que se hubieran retener”, “los ingresos a cuenta de retribuciones en especie”, “las devoluciones” y “los beneficios fiscales”, y posteriormente se concretó en la particular obligación jurídico-tributaria material (principal o de realizar ingresos a cuenta).

b) La conducta típica se definió con la delimitación del alcance del verbo rector “defraudar” en estrecha conexión con las modalidades típicas previstas con los gerundios “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” (indebidamente de beneficios fiscales).

c) Por último, el resultado típico se concretó en una “cuota defraudada” o en un “importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta” o en “devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados”, que tienen que exceder de la cuantía de 120.000 euros. Con el matiz de la liquidación.

En este capítulo se realiza la segunda parte de la tarea interpretativa de los elementos del tipo penal básico previsto en el art. 305.1 CP. Se pretende averiguar la naturaleza y las características que posee cada elemento, para abordar posteriormente los problemas que presenta la determinación del tipo subjetivo de injusto del delito de defraudación tributaria¹⁷². Es importante tener en cuenta, en todo caso, las limitaciones de las clasificaciones posibles, porque desde una definición de los elementos presentes en el tipo penal del delito de defraudación tributaria no será posible precisar, completa y automáticamente, las soluciones

¹⁷² DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 41 ss., destaca la importancia de los elementos normativos del tipo para el Derecho penal, que concreta en la teoría del error, pero también en otros ámbitos, como son en la concepción del tipo y en su relación con la antijuridicidad, en la configuración del dolo y en relación con el principio de legalidad y con el mandato de precisión de los tipos.

a los problemas que en este capítulo importan, como son el conocimiento que se requiere para que haya dolo y el error sobre los elementos que se deben conocer. Pero la caracterización de los elementos típicos como elementos descriptivos o normativos (o de otra naturaleza, pero afines a ellos) según ciertas notas distintivas, sí permitirá ubicar correctamente los problemas dogmáticos (con razón o sin ella, se les ha otorgado importancia a efectos de la determinación del dolo y del error). Y, además, nos facilitará estudiar de manera ordenada las cuestiones asociadas a cada elemento según una línea argumental que se ocupe, una vez determinada su naturaleza, de la decisión acerca de cómo debe abarcar el dolo cada uno de dichos elementos, así como las consecuencias que de ello pueden derivarse a efectos de abordar los problemas del error¹⁷³.

La doctrina coincide en señalar que el delito de defraudación tributaria está previsto en un tipo penal compuesto en su mayoría por elementos que resultan solo comprensibles a través de la interpretación de normas de Derecho tributario, es decir, que para el entendimiento completo del tipo y para la determinación de su realización es indispensable hacer una remisión a la normativa tributaria. No obstante, no existe ni mucho menos coincidencia o acuerdo en determinar cuál es, en concreto, la naturaleza de los elementos que componen el tipo penal y, entonces, tampoco en su caracterización como una ley penal en

¹⁷³ Se adopta aquí, pues, la vía (“intermedia”) que propone DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 74 s., según la cual se parte de las distinciones al uso entre elementos normativos y figuras afines -que a veces son también elementos normativos en sentido amplio- para obtener un campo de trabajo ordenado sobre el que estudiar posteriormente las cuestiones asociadas a decidir qué debe abarcar el elemento cognoscitivo del dolo en cada elemento típico y el error sobre ese elemento.

blanco¹⁷⁴, una norma con elementos normativos¹⁷⁵ o una norma que contiene elementos de valoración global del hecho¹⁷⁶. Aunque es importante advertir, en todo caso, que son múltiples las denominaciones, formulaciones y contenidos que se les atribuyen a estos conceptos, por lo que las clasificaciones se superponen en muchos casos¹⁷⁷, es muy difícil

¹⁷⁴ Cfr., en la doctrina española, entre otros, POLAINO NAVARRETE, *EPCr* IX (1984/1985), 181; GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 286; MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 97; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 40; BACIGALUPO ZAPATER, en BACIGALUPO ZAPATER (dir.), *Curso de DPE*, 2.^a, 2005, 476 ss.; BAJO FERNÁNDEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 131; ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y participación en el delito fiscal*, 2009, 30; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 97; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 310; FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 73. En la doctrina alemana, entre otros, WARDA, *Abgrenzung*, 1955, 47; MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 15; DIETZ, en LEISE/DIETZ, *Kommentar* 1991, § 370/18; FRISCH, en ESER/PERRON (Hrsg.), *Rechtfertigung und Entschuldigung III*, 1991, 256; JAKOBS, *AT*, 2.^a, 1991, 8/47 (= *PG*, 2.^a, 1997, 8/47); KOHLMANN, *Steuerstrafrecht*, 2005, § 370/672; SENGE, en ERBS/KOHLHAAS, *Kurz Kommentare*, 2008, § 370/1.

¹⁷⁵ Cfr., en la doctrina española, entre otros, PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 152; ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la HP*, 1987, 123 s.; BOIX REIG, en VIVES ANTÓN/BOIX REIG/ORTS BERENGUER/CARBONELL MATEU/GONZÁLEZ CUSSAC, *PE*, 1999, 590; RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, 96; BOIX REIG/MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1999, 75 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 407 (“elementos normativos o afines”); QUERALT JIMÉNEZ, *DP español*, *PE*, 7.^a, 2015, 715; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, *PE*, 5.^a, 2015, 639. En la doctrina alemana, TIEDEMANN, *ZStW* 82 (1970), 979; *Wirtschaftsstrafrecht AT*, 2.^a, 2007, § 4/100, 228; *Wirtschaftsstrafrecht BT*, 2.^a, 2008, § 4/113; *FS-Herzberg*, 2008, 294; HEIDE, *Tatbestands- und Vorsatzprobleme bei der Steuerhinterziehung*, 1986, 202; BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, 173, 180 s.; JOECKS, en FRANZEN/GAST-DE HAAN/JOECKS, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, 2005, § 370/237; PUPPE, *NK* 1, 2.^a, 2005, § 16/22; WEIDEMANN, *Wistra* 4/2006, 133; WALTER, *FS-Tiedemann*, 2008, 976, 984, 990.

¹⁷⁶ Cfr. en la doctrina española, entre otros, MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 59; *PG*, 2.^a, 1996, 404; *Teoría*, 4.^a, 2007, 164; en MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, *PG*, 7.^a, 2007, 384 (“elemento referido a la antijuridicidad”); GRACIA MARTÍN, *RDPCr* 13 (2004), 475 (que se declara seguidor de MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 21 s.); MORILLAS CUEVAS, en COBO DEL ROSAL (coord.), *DP español*, *PE*, 2.^a, 2005, 634; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 118 n. 64. En la doctrina alemana, entre otros, MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 21 s.

¹⁷⁷ Algún autor, p. ej., tras afirmar que se trata de una norma compuesta por elementos normativos, ha concluido que es una ley penal en blanco, como es el caso de MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, 389: “El problema se complica, sin embargo, si se tiene en cuenta la naturaleza de los elementos característicos de la defraudación tributaria tipificada en el nuevo artículo 349. En efecto, en este precepto caracteriza su supuesto de hecho con una serie de *elementos normativos*, que precisamente reciben este carácter por su referencia al mundo del Derecho. Son pues, conceptos jurídicos, salvo los que se refieren a la cuantía concreta que diferencia el delito de la simple contravención administrativa (cinco millones de pesetas); si se admite que sean una característica del tipo y no una simple condición objetiva de punibilidad. El resto de los elementos del artículo 349 tienen una evidente naturaleza normativa, empezando por el concepto mismo de ‘tributo’ y ‘beneficios fiscales’ que sólo a través de la interpretación de las correspondientes normas del Derecho tributario pueden delimitarse. Ello convierte de hecho al artículo 349 en una *norma penal en blanco*”. Ello ha sido calificado como una incoherencia, p. ej., por FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 69: “Algunos de estos autores que incluyen los elementos individuales del tipo en esta categoría [*scil.* elementos normativos] califican, sin

trazar con claridad y de manera definitiva los límites entre unos y otros¹⁷⁸ y, finalmente, la inclusión de autores en una misma categoría o postura no significa que todos ellos enfoquen los problemas de la misma manera, compartan los mismos puntos de partida dogmáticos (y político-criminales) o los resuelvan con los mismos criterios¹⁷⁹.

No obstante, para explicar esto encuentro especialmente útil el concepto de elementos normativos en sentido amplio conforme al criterio de remisión normativa que propone DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, según el cual son elementos normativos aquellos que requieren de la referencia a alguna norma para ser comprendidos, en contraposición con los elementos descriptivos, que serían aquellos que no precisan de dicha referencia¹⁸⁰. De esta forma, se

embargo, el delito fiscal como tipo penal en blanco, incurriendo así en una contradicción”. *Vid.* también, BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 308 (§164), 310 (§174), quienes tras afirmar que “(...) ha de conocerse la existencia de la obligación tributaria, si bien como tal conocimiento del tipo, no se precisa un conocimiento técnico, bastando con el que corresponde al profano. Es decir, basta con que el sujeto sepa que debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de algún modo”, continúan diciendo “(...) hay que tener en cuenta que está muy extendida la opinión de que en las leyes penales en blanco, como el delito fiscal, la normativa que complementa el comportamiento punible pertenece al tipo de injusto, por lo que un error sobre el contenido de dicha normativa habrá de interpretarse en el sentido del error de tipo, con la consecuencia en el delito fiscal de que si ese error es vencible, dará lugar a la impunidad. En este sentido, conviene recordar que el adverbio ‘indebidamente’, referido a los beneficios fiscales, constituye un elemento normativo del tipo y, por tanto, el error que verse sobre la normativa que determina el carácter debido o indebido del beneficio, será un error de tipo”. No obstante, conforme a la definición de elementos normativos en sentido amplio, es plenamente posible que una norma penal que contiene elementos normativos (en sentido amplio) pueda ser calificada después como una ley penal en blanco, un elemento de valoración global del hecho o como otro elemento afin. Lo que sí es importante dejar claro es que es, al menos discutible, que se trate de una norma incompleta en su contenido. Cfr., también, p. ej., APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, 288 ss. Esta supuesta incoherencia ha sido puesta de manifiesto en la doctrina alemana por KUHLEN, *Die Unterscheidung*, 1987, 48; BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, 14; WEIDEMANN, *Wistra* 4/2006, 132. Sin embargo, entiendo que no siempre será una incoherencia, sino que el delito de defraudación tributaria del art. 305.1 CP posee muchos elementos descriptivos y normativos, pero las discusiones se centran muchas veces en solo alguno(s) de ellos (especialmente en el objeto material de la pretensión jurídico-tributaria estatal o, desde el punto de vista del sujeto pasivo de la relación tributaria, de la obligación jurídico-tributaria material, o en el elemento “indebidamente”); tampoco será una incoherencia cuando nos refiramos a elementos normativos en sentido amplio. Es decir, la caracterización de este delito como un tipo penal en blanco, con elementos normativos o con elementos de valoración global del hecho depende de si alguno o algunos de los elementos es en blanco, normativo o de valoración global del hecho. De modo que, en mi opinión, se exagera un poco la clasificación, pues en todo caso estarían contenidos junto con otros elementos que serían simplemente normativos o descriptivos.

¹⁷⁸ *Vid.* SUAY HERNÁNDEZ, *ADPCP* 1991, 105; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 5/39 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 244.

¹⁷⁹ Advierte esto también, FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 39 n. 23.

¹⁸⁰ En la actualidad no existe unanimidad a la hora de definir lo que es un elemento normativo del tipo: cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 44. No obstante, se han

puede afirmar como punto de partida, independientemente de las concreciones que se realizarán posteriormente, que el delito de defraudación tributaria es un tipo penal que contiene predominantemente elementos normativos en sentido amplio en cuanto se halla compuesto en su mayoría por elementos que resultan solo comprensibles a través de la interpretación de normas de Derecho tributario.

La doctrina ha intentado durante décadas precisar el significado de los elementos normativos¹⁸¹, sin llegar a acuerdos unificadores, lo que se ha sido explicado en parte por la imposibilidad de encontrar elementos puramente normativos o puramente descriptivos¹⁸².

realizado importantes esfuerzos para tratar de diferenciar estos elementos de los elementos descriptivos atendiendo a la forma en que el sujeto adquiere el conocimiento del elemento concreto. Para explicarlos sobresalen dos grupos de definiciones: a) por un lado, aquellas que se fijan en el proceso de aprehensión o entendimiento. Según éstas, son elementos descriptivos -externos o internos- los que pueden ser entendidos por la mera observación sensorial, es decir, accesibles a la percepción sensorial, siendo normativos los que requieren de un proceso de comprensión intelectual o espiritual o un proceso valorativo -según algunos reservado al juez- para aprehenderlos en toda su significación; b) por otro lado, las que se fijan en la conexión con otras normas de los elementos normativos. Es importante mencionar, en todo caso, que ninguno de los criterios clasificatorios propuestos resulta totalmente convincente ni completamente satisfactorio para dar cuenta de la naturaleza de estos elementos. En este trabajo se acoge el criterio de la remisión normativa que define a los elementos normativos (en sentido amplio aún) como aquellos que requieren de la referencia a alguna norma para ser comprendidos; en contraposición con los elementos descriptivos, que serían aquellos que no precisan de dicha referencia. Estimo que el criterio clasificatorio de la remisión normativa aporta de manera simple importantes señas identitarias que permiten deslindar unos elementos de los otros y, además, una vez ya agrupados, facilita definir y analizar los problemas que habitualmente están asociados con cada una de las categorías, aunque en todo caso tenga claro que la tarea central y determinante depende de la interpretación del tipo penal contenido en el art. 305.1 CP. En este sentido, cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 72. Finalmente, sobre los diferentes criterios clasificatorios, sus limitaciones, críticas y ventajas, y para ulteriores referencias, vid. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 79 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 61 ss.

¹⁸¹ Acerca del origen y evolución de la definición de los elementos normativos, vid. SUAY HERNÁNDEZ, *ADPCP* 1991, 102 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 39 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 56 ss.

¹⁸² En relación con la distinción (relativización y, en ocasiones, negación) entre elementos descriptivos y normativos, vid. MAURACH, *AT*, 3.ª, 1965, 207 (= *Tratado I*, 1962, 284, 285); SCHMIDHÄUSER, *AT*, 2.ª, 1975, 124 s.; BACKES, *Abgrenzung*, 1981, 37 s.; TISCHLER, *Verbotsirrtum*, 1984, 26, 36; SCHLÜCHTER, *Wistra* 1985, 44; JESCHECK, *AT*, 4.ª, 1988, 116, 242 s. (= *PG I*, 1981, 176, 365 s.); SUAY HERNÁNDEZ, *ADPCP* 1991, 106; BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, 21 s.; MIR PUIG, *CDJ* 1993-XVIII-XX, 202; *EJB IV*, 1995, 6546; *EPB*, 2002, 1175; el mismo; *PG*, 10.ª, 2016, 240; DOVAL PAIS, *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales*, 1999, 62 ss., 67 ss.; RUDOLPHI, *SK I*, 7.ª, 2002, § 16/22, 22a; BAUMANN/WEBER/MITSCH, *AT*, 11.ª, 2003, 113; ZUGALDÍA ESPINAR, *PG*, 2.ª, 2004, 417; ROXIN, *AT I*, 4.ª, 2006, 308 s. (= *PG I*, 1997, 306 s.); DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 54 ss., 57 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 52 ss.; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 14/17 ss.

Por ejemplo, es posible encontrar elementos descriptivos que, aun entendidos o tenidos por clásicos o más habituales, pueden dar lugar a problemas muy parecidos a los que normalmente son analizados a propósito del error sobre elementos normativos del tipo, especialmente en relación con la distinción entre error relevante de tipo y error irrelevante de subsunción, por lo que la delimitación no resulta determinante en relación con la concreción del dolo y el error que lo puede excluir¹⁸³. Por esta razón, insisto, el énfasis en el análisis deberá ser puesto en la concreta interpretación del tipo penal de que se trate, más allá de las meras clasificaciones en abstracto.

Ahora bien, dentro de los elementos normativos en sentido amplio (según la definición que acojo), no solo están contenidos los (podrían ser) llamados “elementos normativos en sentido estricto”¹⁸⁴, sino también otras categorías que poseen una naturaleza particular que los hace diferenciables de estos, con importantes consecuencias para la determinación del dolo y para la teoría del error, como por ejemplo los elementos en blanco (de las leyes penales en blanco), los elementos que hacen referencia expresa en el tipo a ausencia de causas de justificación y los elementos de valoración global del hecho, entre otros. Y, además, incluso dentro de la categoría de los elementos normativos en sentido estricto, las posibles características que se le concedan a cada elemento pueden tener también consecuencias en materia de dolo y error¹⁸⁵.

Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, a continuación se propone un análisis de todos los elementos que componen el tipo objetivo del delito de defraudación tributaria del art. 305.1 CP para determinar, en concreto, las características de cada elemento normativo y,

¹⁸³ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 72 ss.

¹⁸⁴ Entiendo que se habla de “elementos normativos en sentido estricto” por oposición a otras categorías, como los elementos de valoración global del hecho o las leyes penales en blanco. No obstante, como advierte DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 127 n. 79, el utilizar una u otra denominación podría resultar más o menos indiferente, teniendo en cuenta que los perfiles de las categorías cambian según el ámbito de problemas a los que se hace referencia: p. ej., este sería el caso de las leyes penales en blanco y si el enfoque está en problemas de compatibilidad con el principio de legalidad o en materia de error. Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 124; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 5/51 ss.

¹⁸⁵ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 72 ss.

en su caso, distinguirlos de otros elementos normativos (en sentido amplio), cuando ello sea relevante para la determinación del dolo y para los problemas del error, sin perjuicio de que en la literalidad del tipo básico del art. 305.1 CP se puedan identificar también otros elementos normativos que, sin embargo, no pertenecen al tipo objetivo ni a ningún otro elemento del delito, como sería, por ejemplo, la mención a la pena.

Como criterios clasificadores en el ámbito de los elementos normativos en sentido estricto, la doctrina propone: i) elementos normativos del tipo específicos o explícitos (“escritos”) y generales o implícitos (“no escritos”); ii) elementos normativos del tipo objetivo y del tipo subjetivo; iii) elementos normativos del tipo positivo y del tipo negativo; iv) elementos normativos de los tipos jurídicos (jurídico-penales o jurídico-extrajurídicos) y extrajurídicos; v) elementos normativos de sentido y de valor¹⁸⁶. Todos se irán explicando, cuando sea pertinente, a propósito de los elementos típicos del delito de defraudación tributaria.

Y, por fin, los elementos afines a los normativos del tipo o especies peculiares de elementos normativos del tipo, son i) los elementos teóricos o cognoscitivos del tipo y los de ámbito técnico o especializado; ii) los elementos de valoración global del hecho; iii) los elementos que hacen referencia expresa (en el tipo) a la ausencia de causas de justificación; y iv) los elementos en blanco de las leyes penales en blanco¹⁸⁷. Estos se explicarán en concreto si algún elemento del delito de defraudación tributaria presenta características definitorias de una de estas categorías o se discute su inclusión en ellas.

Para llevar a cabo esta tarea caracterizadora y sistematizadora, propongo agrupar los distintos componentes del tipo penal para hacer una exposición ordenada que permita indagar por la naturaleza de cada término con función dogmática presente en el art. 305.1 CP. No obstante, es preciso considerar que la interpretación del delito solo puede ser completa y

¹⁸⁶ Para una explicación de las características de los elementos normativos del tipo conforme a esta clasificación *vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 77 ss.

¹⁸⁷ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 95 ss.; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 5/39 ss. Cfr. también SUAY HERNÁNDEZ, *ADPCP* 1991, 104 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 243 ss.

adquiere verdadero sentido cuando se ponen en relación los diferentes elementos. Por tanto, la argumentación requerirá necesariamente la referencia a otros términos típicos. Finalmente, por la necesidad de acotar el objeto de estudio y por coherencia con los elementos objetivos del tipo analizados en el capítulo precedente, es importante mencionar que todos los elementos que a continuación se analizarán son elementos normativos explícitos¹⁸⁸ que pertenecen, además, a la parte positiva del tipo¹⁸⁹.

A. Los sujetos

En primer lugar, en el renglón inicial del tipo penal del art. 305 CP, se hace mención a los sujetos del delito: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal,

¹⁸⁸ No se hará referencia a los elementos normativos generales o implícitos (“no escritos”) que son aquéllos comunes a todos los tipos o a grupos de tipos, que se derivan de construcciones dogmáticas o de preceptos de la Parte general. P. ej., en el delito de defraudación tributaria, la imputación objetiva y la autoría y participación serían claramente elementos normativos generales o implícitos. Sin embargo, como advierte DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 84: “Ciertamente algunos de estos elementos pueden plantear problemas de error similares a los de los elementos normativos explícitos: así, si un sujeto cree que el acto con que ayuda a cometer un delito es de complicidad y no de cooperación necesaria, hallándose al respecto en un error, éste puede deberse a un mero fallo de subsunción de su conducta en el artículo 29, en vez del 28, segundo inciso b) CP por el sujeto, quien cree que sus actos de auxilio, pese a constituir una aportación escasa (si éste es el criterio correcto para caracterizar la cooperación necesaria), se denominan de complicidad y por tanto no caben en el artículo 28, segundo inciso b) CP, sino en el 29 (en conexión con el correspondiente tipo de la parte especial), en cuyo caso el error probablemente sería irrelevante; pero también puede deberse a la creencia errónea del sujeto en que sus actos de auxilio no constituyen una aportación escasa, en cuyo caso seguramente estaremos en presencia de un error de tipo en relación con el correspondiente tipo de la parte especial conectado con el artículo 28, segundo inciso b) CP”. Y propone además otro ejemplo más para clarificar los problemas relacionados con el error de lo que ha llamado “elementos normativos implícitos del tipo”, de los que no se ocupa en su monografía.

¹⁸⁹ No se hará referencia a ningún elemento normativo subjetivo, si bien es una de las clasificaciones posibles de los elementos normativos del tipo, por dos razones. En primer lugar, porque entiendo que en la literalidad del art. 305 CP no hay ningún elemento específico o explícito (“escrito”) perteneciente al tipo subjetivo (esta cuestión, que es discutida, será tratada con más detalle en el apartado relativo al discutido elemento subjetivo del injusto), sino solo el elemento normativo de tipo general o implícito (“no escrito”) que se deriva de la construcción dogmática de la exigencia de dolo y del precepto del art. 6 CP en conexión con los arts. 12 CP, 10 CP y 66.1 CP. En segundo lugar, porque como bien señala DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 85, “(...) si se caracteriza el error de tipo como el desconocimiento de los elementos objetivos del tipo que deben ser abarcados por el elemento cognoscitivo del dolo, queda descartada la posibilidad de error sobre elementos subjetivos del tipo. Y el error de prohibición afecta a la conciencia de la antijuridicidad, no siendo concebible construirlo sobre elementos normativos del tipo subjetivo. Lo que sucede es que no resulta fácilmente pensables errores del sujeto sobre esos elementos en su propia actuación”. Este autor, en dos notas al pie que se ocupan de explicitar sus afirmaciones, expone, sin embargo, un par de ejemplos de errores del sujeto sobre elementos subjetivos en su propia actuación muy interesantes, a los que me remito. *Vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 85 n. 15, 16.

autonómica, foral o local...”. El análisis correspondiente a los sujetos del delito será realizado en detalle en los dos capítulos siguientes que se ocupan del estudio de la autoría y la participación en los delitos especiales propios, puesto que, como es bien conocido, uno de los mayores problemas dogmáticos y de atribución de responsabilidad penal en este delito está relacionado con la exigencia de una cualidad especial en el sujeto activo, que se concreta resumidamente en ocupar la posición pasiva de la concreta relación jurídico-tributaria material.

Para lo que importa en este punto, se puede decir que hay un elemento inicial que sería el sujeto activo, el que realiza la acción (“u omisión”) de defraudar al sujeto pasivo (segundo elemento). En consecuencia, tenemos un elemento que se refiere al sujeto que tiene la posibilidad de defraudar, quien puede realizar la conducta prohibida. Para poder conocer quiénes pueden realizar una conducta defraudatoria a una de las Haciendas Públicas y poder decidir a cuál en particular (estatal, autonómica, foral o local), habrá que remitirse necesariamente a normas *jurídico-tributarias*.

El Derecho tributario regula el nacimiento, desarrollo y cumplimiento de la concreta obligación jurídico-tributaria material y, por tanto, conforme a la particular regulación de un tributo en concreto, es el que define los extremos de la relación. Así, quién puede ser contribuyente (el titular de la obligación tributaria principal contributiva) o pagador a cuenta (el titular o sujeto pasivo de la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, sea retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta) y quién es, también, el acreedor de la obligación pecuniaria (la Hacienda Pública estatal, o una particular Hacienda Pública autonómica, foral o local).

Se discute adicionalmente si en el elemento “el que”, presente además en la gran mayoría de preceptos de la Parte especial del CP, se encuentra expresada explícitamente también la autoría y las formas de participación en el delito (sin que importe por ahora si constituyen especiales formas de aparición en un delito o auténticos tipos de participación en

él) con remisión a los arts. 28 y 29 CP¹⁹⁰. Sin embargo, personalmente estimo que la autoría y la participación son elementos generales o implícitos (“no escritos”) por las siguientes razones. En primer lugar, porque se trata precisamente de un elemento normativo común a todos los tipos de la Parte especial que se deriva de construcciones dogmáticas y que se refiere a normas de la Parte general del CP. En segundo lugar, porque en los demás artículos en los que no se utiliza esta fórmula (“el que”) sino que se hace referencia en particular a un sujeto activo especial, en todo caso se tienen que entender incluidos implícitamente los elementos normativos generales de la autoría y de la participación con referencia a los arts. 28 y 29 CP.

En este orden de ideas nos encontramos con dos elementos normativos con las siguientes características: i) son específicos o explícitos (“escritos”), porque están expresamente contenidos en el precepto penal de la Parte especial del CP y cumplen la función de distinguir este tipo de otros afines, delimitando la materia de prohibición particular del delito de defraudación tributaria (si bien podrían estar presentes en otros preceptos de la Parte especial del CP con el mismo o distintos alcances); ii) pertenecen al tipo objetivo del injusto, puesto que definen al sujeto activo y al sujeto pasivo del delito; iii) son jurídicos, porque hacen remisión a normas jurídico-tributarias; iv) son, finalmente, de sentido, puesto que las normas de referencia ayudan a hacer comprensible su sentido jurídico-tributario.

B. Por acción u omisión

En segundo lugar, se halla la expresión “por acción u omisión”. Como ya se explicó, el legislador incluyó estas expresiones para tratar de zanjar la discusión acerca de la posibilidad de la comisión por omisión en el delito de defraudación tributaria. No obstante,

¹⁹⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 84, señala que podría decirse que la autoría (y las formas de participación en el delito) está expresa “(...) en los ‘el que’ con que comienzan muchos tipos de la parte especial”. Aunque lo explica al hilo y en el apartado correspondiente a los elementos normativos generales o implícitos, por lo que entiendo que no existe contradicción alguna con lo que sostengo aquí.

su expresa mención resulta superflua por dos razones: i) se trata de elementos normativos comunes a todos los tipos de la Parte especial, que se derivan de construcciones dogmáticas y que se refieren a normas de la Parte general del CP, en especial a los arts. 7 y 11 CP; ii) la posibilidad de comisión por omisión del delito de defraudación tributaria no depende de la expresa autorización por el legislador para que así sea, sino de la interpretación y configuración del tipo objetivo previsto en el art. 305 CP. En consecuencia, estos elementos serían en su naturaleza generales aunque, por una decisión del legislador, dejaron de ser implícitos para volverse explícitos.

C. Los verbos (defraudar) eludiendo, obteniendo y disfrutando

En tercer lugar, junto al verbo rector “defraudar”, nos encontramos con las formas de gerundio “eludiendo”, “obteniendo” y “disfrutando”.

Vale la pena recordar que en el art. 305 CP nos encontramos con dos injustos penales perfectamente diferenciables pero que cuesta identificar claramente en la literalidad del tipo penal: i) por un lado, la elusión del pago de tributos, el disfrute indebido de beneficios fiscales y la obtención indebida de devoluciones, que se refieren a la obligación tributaria principal contributiva, de la que el sujeto obligado es el contribuyente y que conforman el injusto de defraudación tributaria en sentido estricto; ii) por otro, la elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y la elusión del pago de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, que se refieren a la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, de la que el sujeto obligado es el pagador a cuenta (el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta) y que conforman un injusto distinto, de defraudación del pagador a cuenta.

Otro punto que es importante mencionar preliminarmente y que ya se advirtiera *supra* en el capítulo I, es la propuesta que hago de una interpretación del tipo *de lege ferenda*. Entiendo que la modalidad típica de disfrute indebido de beneficios fiscales en el delito de defraudación tributaria resulta superflua porque esta categoría no representa un concepto sustancialmente diferente al de la elusión del pago de tributos. El disfrute indebido de beneficios fiscales se derivará de la aplicación de normas excepcionales que producirán, en

todo caso, una falta total de ingreso o un ingreso inferior al debido o una devolución. Habría bastado con la referencia a defraudar eludiendo el pago de tributos, siempre que la cuantía del importe no ingresado y/o recibido en la devolución exceda de 120.000 euros, en el delito de defraudación tributaria estricto, y regular el injusto de defraudación del pagador a cuenta en otro número del artículo, como ya hace el legislador con las defraudaciones cometidas contra la Hacienda Europea en el art. 305.3 CP, o directamente en otro artículo. De esta forma se evitaría la confusión de verbos, adverbios y categorías fiscales en el art. 305.1 CP.

Dicho esto, lo cierto es que en el tipo penal del art. 305 CP hay cuatro modalidades típicas que solo alcanzan total sentido, o se logra su completo entendimiento, con la interpretación conjunta de los elementos que las componen. Así, cada modalidad típica (diferenciando, claro, si hace parte de uno u otro injusto penal) está integrada por el verbo rector, más el gerundio correspondiente, más la referencia al objeto material respectivo y, en dos de las modalidades, más el carácter indebido. Esta interpretación tiene justificación en las formas verbales utilizadas por el legislador. El hecho de que las modalidades típicas estén expresadas con gerundios, significa, en mi opinión, la realización simultánea de las dos acciones: defraudar eludiendo, obteniendo o disfrutando.

Además, en el apartado primero del art. 305 CP, que comienza con la expresión “siempre que la cuantía (...)”, la referencia a las modalidades se hace utilizando la conjunción disyuntiva “o”, denotando alternativas entre varias opciones. En consecuencia, conforme a una interpretación restrictiva del art. 305.1 CP, en relación con el art. 305.2 CP, hay que entender que la cuantía debe ser alcanzada por cada una de las modalidades típicas de manera individual en cada período impositivo o de declaración y, si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

Ahora bien, en relación con los elementos que se están analizando, entiendo que tanto el verbo rector “defraudar” como los verbos en gerundio que dan lugar a las modalidades típicas “eludiendo”, “obteniendo” y “disfrutando”, son elementos descriptivos del tipo puesto que no hacen referencia a norma jurídica o extrajurídica alguna, sino que su contenido y límites son precisados de manera autónoma por el Derecho penal, conforme se explicaba *supra* en

el capítulo I. Recordemos que “defraudar” se definió como la conducta dirigida a ocultar la realización de los hechos generadores de la relación tributaria o de los datos relevantes para determinar las bases tributarias, en cuanto simularlas, disimularlas u omitir su comunicación, mediante actos o negocios jurídicos mendaces, o el incumplimiento de deberes accesorios a la obligación tributaria material. Tales actos o negocios tienen que resultar idóneos para obstaculizar la completa y oportuna liquidación de la deuda y su recaudación, burlando incluso la comprobación o verificación posterior por parte de la respectiva Hacienda Pública. Por su parte, “eludiendo” se definió como la conducta dirigida a evitar que la Hacienda Pública pueda realizar una recaudación completa de los ingresos tributarios. Lo cual, en concordancia con el contenido del verbo defraudar, presupone la ocultación de la realización del hecho imponible o de datos relevantes para proceder a la determinación de la base gravable en la fase de liquidación tributaria, pudiendo estar encaminados tanto a conseguir una reducción de la cuota tributaria o directamente a su no pago, como a la obtención indebida de una devolución. En consecuencia, a mi juicio, se incluyen todas las conductas engañosas de elusión que interfieren en la correcta liquidación del tributo y, en consecuencia, en la recaudación, abarcando, como se advertía, toda clase de reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias por ser, precisamente, instituciones que suponen una “reducción” de la carga fiscal. Con esta precisión, por tanto, el verbo en gerundio “disfrutando” resulta”, a mí entender, simplemente superfluo e innecesario en el tipo. Finalmente, “obteniendo” se definió como la conducta dirigida a conseguir, alcanzar o lograr una devolución como resultado del derecho que se le genera al contribuyente de que le sea reembolsado por parte de la Administración el exceso retenido, o pagado a cuenta o pagado fraccionadamente, e ingresado, en los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes.

Cierto es, no obstante, que a pesar de tratarse de elementos descriptivos, parece evidente que en la tarea de precisar su contenido se hace necesaria la referencia a otros elementos que sí son normativos, lo cual, no obstante, está relacionado, como veremos, con el objeto material.

D. Tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, ingresos a cuenta, devoluciones y beneficios fiscales

En cuarto lugar, se encuentran las expresiones “tributos”, “cantidades retenidas, cantidades que se hubieran debido retener”, “ingresos a cuenta”, “devoluciones y beneficios fiscales”, que expresan el objeto material que ulteriormente se concreta en la particular obligación jurídico-tributaria material de contribuir (principal) o de realizar pagos a cuenta.

En realidad, la discusión sobre el error en el delito de defraudación tributaria se ha concentrado, tanto en Alemania como en España¹⁹¹, en la definición de la naturaleza de la remisión a la normativa fiscal que se realiza mediante estos términos y, en concreto, de forma muy relevante, en la particular obligación jurídico-tributaria material o, desde el punto de vista de la Administración, en la correlativa pretensión tributaria (del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Comunidades Forales o de los entes locales). Ello plantea dos problemas. El primero relacionado con la naturaleza precisa de la remisión¹⁹² a la normativa tributaria y, entonces, con la discusión de si se trata de elementos en blanco (propios de una ley en blanco) o de elementos normativos en sentido estricto. El segundo, evidentemente en estrecha conexión con el primero, relacionado con el conocimiento de la obligación jurídico-tributaria material y, además, con el error sobre ella, que es entendido por algunos como un error de tipo y por otros como un error de prohibición.

Parte de la doctrina, mayoritaria en Alemania y muy representativa en España, consideran que las remisiones a la normativa tributaria que hacen los tipos penales del art. 305 CP y del §370 OA, se corresponden con la naturaleza de una ley penal en blanco¹⁹³,

¹⁹¹ De hecho, gran parte de las investigaciones en materia de error en Alemania como en España se han desarrollado en el contexto del art. 305 CP y del §370 AO, y sus versiones anteriores, como se estudiará *infra*.

¹⁹² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PG, 5.^a, 2016, 244, advierte que en la doctrina alemana suele emplearse la palabra ‘remisión’ (*Verweisung*) como concepto superior que permite englobar las diversas reglas técnicas: leyes penales en blanco, elementos normativos y las cláusulas de autorización. Sería equivalente, además, al concepto de elementos normativos en sentido amplio que se adopta en este trabajo.

¹⁹³ Cfr. en la doctrina española, entre otros, POLAINO NAVARRETE, *EPCr* IX (1984/1985), 181; GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 286; MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 97; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 40; BACIGALUPO ZAPATER, en BACIGALUPO ZAPATER

aunque no sea pacífica la discusión acerca de lo que se entiende por una ley penal en blanco¹⁹⁴. En todo caso, la doctrina coincide en la identificación de dos nociones fundamentales de ley penal en blanco: i) una estricta, según la cual leyes penales en blanco son aquellas cuya remisión se hace a una norma de rango inferior o reglamentario y, entonces, suponen una delegación a una autoridad inferior (concepto que coincide con el origen histórico de las normas penales en blanco); ii) una amplia, según la cual la remisión normativa incluye también otras normas de igual rango¹⁹⁵.

Ahora bien, partiendo de la base de que tanto las leyes penales en blanco como los tipos con elementos normativos realizan remisiones normativas jurídicas¹⁹⁶, cabe preguntarse

(dir.), *Curso de DPE*, 2.^a, 2005, 476 ss.; BAJO FERNÁNDEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 131; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 97; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 310; FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 73. En la doctrina alemana, entre otros, WARDA, *Abgrenzung*, 1955, 47; MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 15; DIETZ, en LEISE/DIETZ, *Kommentar*, 1991, § 370/18; FRISCH, en ESER/PERRON (Hrsg.), *Rechtfertigung und Entschuldigung III*, 1991, 256; JAKOBS, *AT*, 2.^a, 1991, 8/47 (= *PG*, 2.^a, 1997, 8/47); KOHLMANN, *Steuerstrafrecht*, 2005, § 370/672; SENGE, en ERBS/KOHLHAAS, *Kurz Kommentare*, 2008, § 370/1.

¹⁹⁴ Es grande la controversia acerca del concepto de ley penal en blanco. Para un estudio de las diferentes definiciones de ley penal en blanco (y su evolución histórica) *vid.*, por muchos, GARCÍA ARÁN, *EPCr XVI* (1992/1993), 65 ss.; DOVAL PAIS, *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales*, 1999, 95 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 123 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 90 ss.; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 5/44 ss.; MIR PUIG, *PG*, 10.^a, 2016, 72 ss.

¹⁹⁵ Acerca de la definición en sentido amplio y en sentido estricto (con diferentes matices), *vid.*, entre muchos otros, WARDA, *Abgrenzung*, 1955, 5; MEZGER, *Lehrbuch*, 3.^a, 1949, 196 (= *Tratado I*, 2.^a, 1946, 381 s.); MAURACH, *AT*, 3.^a, 1965, 78 s. (= *Tratado I*, 1962, 98); WELZEL, *Strafrecht*, 11.^a, 1969, 168 (= *PG*, 2.^a, 1976, 235); SCHMIDHÄUSER, *AT*, 2.^a, 1975, 116; KINDHÄUSER, *GA* 1990, 420; FRISCH, en ESER/PERRON (Hrsg.), *Rechtfertigung und Entschuldigung III*, 1991, 256 (= *Justificación y exculpación*, 1995, 188); MUÑOZ CONDE/CUADRADO RUIZ, *EJB III*, 1995, 4013; *EPB*, 2002, 893 s.; DOVAL PAIS, *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales*, 1999, 78 s., 95 ss.; ARIAS EIBE, *El error en DP*, 2007, 97; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 5/44 ss.; MIR PUIG, *PG*, 10.^a, 2016, 72 ss. Con referencia a una concepción intermedia, FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 91 ss. Además, para el estudio de los posibles criterios clasificatorios de leyes penales en blanco, p. ej., remisiones totales o parciales, estáticas o dinámicas, de primer y segundo grado, expresas y concluyentes, *vid.* DOVAL PAIS, *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales*, 1999, 114 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 98 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, *PG*, 5.^a, 2016, 247 s., que sigue la exposición del libro inédito de SILVA SÁNCHEZ, *La “ley penal en blanco” concepto y cuestiones jurídico-políticas*, Barcelona, 1990.

¹⁹⁶ Precisa MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, *PG*, 5.^a, 2016, 248, que “(...) interesa resaltar que la discusión se centra únicamente en el caso de los elementos normativos de contenido jurídico, y no en el de los elementos normativos ‘sociales’. Estos últimos elementos se caracterizan por aludir a una realidad determinada por una norma que no es jurídica, sino ‘social’ (que radica en la sociedad), (...) es claro, pues, que en el supuesto

en concreto si es posible diferenciarlas conceptualmente y, en segundo lugar, en estrecha conexión con este punto, si existe un fundamento material para otorgar un tratamiento penal distinto al error sobre los elementos normativos del tipo y al error sobre los elementos en blanco (de una ley penal en blanco).

Respecto de la distinción entre tipos penales en blanco y tipos penales con elementos normativos existen diversas posiciones¹⁹⁷, entre las que, siguiendo a LUZÓN PEÑA, me parece preferible el criterio según el cual en las leyes penales en blanco hay una remisión en bloque a la norma extrapenal, de modo que se le deja establecer el elemento típico (consistente precisamente en la infracción de la norma extrapenal), mientras que en los elementos normativos del tipo hay solamente una remisión interpretativa a una norma extrapenal, por lo que ésta solo sirve para interpretar el alcance de un elemento típico que ya ha establecido la propia ley penal¹⁹⁸. En este sentido, el tipo penal en blanco sería una ley penal incompleta en su contenido, mientras que el tipo penal con elementos normativos necesitaría ser interpretado conforme a la norma de remisión¹⁹⁹.

En consecuencia, y en mi opinión, todos estos elementos son normativos en sentido estricto y tendrían las siguientes características: i) específicos o explícitos (“escritos”), porque están expresamente contenidos en el precepto penal de la Parte especial del CP y cumplen la función de distinguir este tipo de otros afines; ii) pertenecen al tipo objetivo del injusto, puesto que definen el objeto material; iii) son jurídicos, porque hacen remisión a normas jurídico-tributarias; iv) son, finalmente, de sentido, puesto que las normas de referencia ayudan a hacer comprensible su sentido jurídico-tributario.

de los elementos normativos de contenido social estamos ante una técnica que, por su propio objeto de referencia (un objeto que no reside en otro sector del Ordenamiento jurídico, sino en la propia sociedad), no presenta vinculación sustancial con el fenómeno de las leyes penales en blanco”.

¹⁹⁷ *Vid.*, por todos, DOVAL PAIS, *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales*, 1999, 104; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.ª, 2016, 248 ss.

¹⁹⁸ *Vid.* LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 5/50. También, GARCÍA ARÁN, *EPCr XVI* (1992/1993), 71 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 128.

¹⁹⁹ Para una aproximación a la distinción entre normas completas e incompletas en sentido estricto y amplio, *vid.*, por todos, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 5/39 ss.

E. Indebidamente

En quinto lugar se halla el adverbio “indebidamente”, que está expresado en relación con las modalidades típicas de obtención de devoluciones y disfrute de los beneficios fiscales, y no solo en relación con la primera de ellas. Entiendo que esto es así porque la literalidad del art. 305.1 CP establece, “(...) obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”, forma que no puede referirse a otra cosa que a su carácter indebido. Idea que se ve confirmada por el fragmento siguiente del tipo penal, “(...) 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 (...)”, puesto que relaciona de manera conjunta estas dos modalidades típicas, indebidamente obtenidos o disfrutados.

Importantes expertos en la teoría del error entienden que el carácter indebido de la obtención de devoluciones o del disfrute de beneficios fiscales es un elemento referido a la antijuridicidad²⁰⁰. Por ello no se trataría de un elemento normativo estrictamente, sino de un elemento del deber jurídico (o de un elemento especial de antijuridicidad) según la caracterización de WELZEL (superada de manera prácticamente general por la doctrina)²⁰¹

²⁰⁰ Cfr. en la doctrina española, entre otros, MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 59; *PG*, 2.^a, 1996, 404; *Teoría*, 4.^a, 2007, 164; en MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, *PG*, 7.^a, 2007, 384 (“elemento referido a la antijuridicidad”); GRACIA MARTÍN, *RDPCr* 13 (2004), 475 (que se declara seguidor de MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 21 s.); MORILLAS CUEVAS, en COBO DEL ROSAL (coord.), *DP español*, *PE*, 2.^a, 2005, 634; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 118 n. 64. En la doctrina alemana, entre otros, MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 21 s.

²⁰¹ WELZEL entendía que los tipos abiertos (que serían minoritarios en comparación con todos los contenidos en la Parte especial del CP) contenían determinados elementos del deber jurídico o elementos especiales de antijuridicidad que exigían expresamente la antijuridicidad de la conducta, por lo que obligaban al intérprete a completar la descripción típica haciendo una remisión a todo el ordenamiento jurídico. Los tipos abiertos serían por tanto incompletos porque, sin las referencias a la antijuridicidad, no fundamentarían ni indicarían el injusto de la conducta, ni siquiera cuando no había causas de justificación y, en consecuencia, serían auténticos tipos neutros o neutrales, sin contenido valorativo. Los elementos del deber jurídico o elementos especiales de antijuridicidad serían por lo tanto elementos de la antijuridicidad por lo que el error sobre los mismos sería de prohibición y no de tipo. Cfr. los diferentes trabajos de WELZEL, *JZ* 1952, 19 s., 133 ss., 208 s., 340 ss.; *Strafrecht*, 11.^a, 1969, 23 s., 82 s. (= *PG*, 2.^a, 1976, 41, 119 s.); *Bild*, 4.^a, 1961, 24 s. (= *Sistema*, 1964, 59 s.). Para una crítica de la postura de WELZEL, *vid.*, por todos, ROXIN, *Offene Tatbestände*, 2.^a, 1970, 60 ss. (= *Tipos abiertos*, 1979, 89 ss.); DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 106 s.; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 14/23.

o de un elemento de valoración global del hecho según la caracterización de ROXIN^{202/203}. Esta problemática está relacionada, en principio y se acepte o no su existencia, con los tipos denominados abiertos²⁰⁴.

Según ROXIN, los elementos de valoración global del hecho son aquellos que “poseen una doble cara: por un lado describen el hecho, por el otro entrañan en sí a la vez el juicio de antijuridicidad”²⁰⁵. En consecuencia, estos elementos estarían constituidos por dos componentes: a) por unos presupuestos o circunstancias objetivas o materiales fundamentadoras de la antijuridicidad (por remisión al ordenamiento jurídico)²⁰⁶, que pertenecerían al tipo; y b) por el juicio mismo de antijuridicidad, que se correspondería precisamente con la antijuridicidad. Así, se separaría entre los presupuestos de la valoración global, de la propia valoración global. Los tipos que contienen estos elementos serían, según ROXIN, “tipos con elementos de valoración global del hecho”²⁰⁷.

ROXIN niega la existencia de tipos abiertos puesto que considera que es inadmisibles que el tipo no sea siquiera un indicio de la antijuridicidad; sin embargo, para quienes aceptan la existencia de tipos abiertos, los “tipos con elementos de valoración global del hecho” serían

²⁰² ROXIN, *Offene Tatbestände*, 2.^a, 1970, 82 ss. (= *Tipos abiertos*, 1979, 132 ss.); ROXIN, *AT I*, 4.^a, 2006, 301 ss. (= *PG I*, 1997, 299 ss., 463 ss).

²⁰³ La caracterización de WELZEL se halla superada de manera prácticamente general por la doctrina. Además, considero más convincente la interpretación que ROXIN realiza de estos elementos y los autores que se han pronunciado en este sentido han específicamente señalado que el carácter indebido se trata de un elemento de valoración global del hecho (*vid.* por todos DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 117 s.). Por todo ello me centraré en este concepto.

²⁰⁴ Existen múltiples formulaciones con diversos matices. A veces esta categoría se superpone con la categoría de leyes penales en blanco u otros elementos normativos en sentido amplio o afines a los normativos en sentido estricto. La existencia de tipos abiertos (según las particulares concepciones que de ellos se tiene), es admitida por algunos, pero también es ampliamente rechazada. Para una aproximación al concepto de tipo abierto *vid.*, entre otros, LUZÓN PEÑA, *EJB IV*, 1995, 6550 ss.; *EPB*, 2002, 1195 ss.; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 14/23 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 106 n. 34, 109 n. 43, 110 n. 44 (con ulteriores referencias).

²⁰⁵ ROXIN, *Offene Tatbestände*, 2.^a, 1970, 82 (= *Tipos abiertos*, 1979, 132).

²⁰⁶ Esta precisión la realiza DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 114.

²⁰⁷ Cfr. ROXIN, *Offene Tatbestände*, 2.^a, 1970, 82 (= *Tipos abiertos*, 1979, 131); ROXIN, *AT I*, 3.^a, 1997, 301 ss., 489 ss. (= *PG I*, 1997, 299 ss., 463 ss.).

precisamente tipos abiertos²⁰⁸. En este trabajo no es posible entrar a analizar las concepciones doctrinales de los tipos abiertos, sus múltiples matizaciones y críticas, sin embargo, siguiendo a DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO (que adopta a su vez el concepto de tipos abiertos de LUZÓN PEÑA), considero que sí existen tipos abiertos si se entiende que aquéllos son “los que obligan al intérprete a acudir a la valoración que a todo el ordenamiento le merece un hecho o conducta para decidir si la conducta del autor es antijurídica”²⁰⁹.

LUZÓN PEÑA realiza una clara caracterización de los tipos abiertos al explicar que su peculiaridad reside en que “se trata de supuestos en los que *está invertida la relación regla-excepción* que normalmente se presenta en los tipos delictivos, según la cual la regla es que la realización del tipo (positivo o estricto) supondrá una perturbación antijurídica de bienes jurídicos, mientras que la excepción será que causas de justificación autoricen tal perturbación y eliminen su carácter de antijurídica. En los tipos abiertos, en cambio, sucede que la regla es que la realización de los -restantes- elementos del tipo (positivo) no suponga todavía una perturbación antijurídica de bienes jurídicos, o incluso no afecte a bienes jurídicos, sino que sea una conducta normal, mientras que la excepción (cualitativa, no forzosamente cuantitativa) es que se le añada alguna infracción adicional de normas -el ‘elemento de valoración global del hecho’- que producirá que la conducta suponga una perturbación desvalorada y prohibida de bienes jurídicos”²¹⁰.

En este orden de ideas, la presencia en un tipo penal de un elemento de valoración global del hecho sería indicativa de que nos encontramos ante un tipo penal abierto (en los

²⁰⁸ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 113; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 14/24.

²⁰⁹ *Vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 111. Aclara, además, que “(...) si por el contrario, la ‘apertura’ del tipo se refiere a la neutralidad valorativa del mismo y a la pertenencia exclusiva de los mencionados elementos a la antijuridicidad, entonces estoy de acuerdo con la doctrina dominante en que debe rechazarse la existencia de tipos abiertos. Y ello no solo porque de aceptarlos se verían distorsionadas las relaciones entre tipo (positivo o estricto) y antijuridicidad (lo que solo demostraría que hay que replantearse el modo de entender éstas), sino porque creo que en los mal llamados tipos abiertos se contiene, igual que en los demás, el fundamento de la antijuridicidad, si bien éste se obtiene por remisión al resto del ordenamiento jurídico”.

²¹⁰ LUZÓN PEÑA, *Estudios Penales*, 1991, 96; *ADPCP* 1993, 30 n. 41; *EJB IV*, 1995, 6544 s., 6551; *EPB*, 2002, 1173, 1196; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 14/27. Las cursivas son del autor.

términos apuntados) y, además, de que los elementos de valoración global del hecho pertenecen en parte al tipo y en parte a la antijuridicidad.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO advierte con razón que no siempre es fácil decidir qué tipos contienen elementos de valoración global del hecho, pues pueden confundirse con otras figuras afines como las leyes penales en blanco y las leyes con elementos normativos, por lo que sugiere, por su gran utilidad práctica, acudir a la explicación que de los tipos abiertos realiza LUZÓN PEÑA, lo cual me parece completamente oportuno a propósito del análisis del delito de defraudación tributaria. Así, se analizará si el elemento “indebido” supone, primero, una inversión de la relación regla-excepción habitual en la mayoría de los tipos penales y, segundo, se revisará si se realiza una remisión al conjunto del ordenamiento jurídico.

En relación con la inversión de la relación regla-excepción habitual, vemos que si el carácter indebido fuese un elemento de valoración global del hecho, en palabras de LUZÓN PEÑA, el “indebido-excepción” añadiría una infracción adicional de normas que produciría que la conducta suponga una perturbación desvalorada y prohibida de bienes jurídicos, en el contexto de la regla, en la que la realización de los elementos del tipo positivo no suponen todavía una perturbación antijurídica de bienes jurídicos o incluso no afecta bienes jurídicos²¹¹. Por tanto, si el término indebido fuese entendido como un elemento de valoración global del hecho, haría defraudatoria una conducta que sin ese dato sería perfectamente ajustada a Derecho, obtener devoluciones o disfrutar de beneficios fiscales²¹².

Pues bien, a mi juicio, esta primera condición (la inversión de la relación regla-excepción habitual) no se cumple aquí porque el elemento “indebido”, interpretado en conjunto con los demás elementos de las dos modalidades típicas (defraudar obteniendo devoluciones y defraudar disfrutando de beneficios fiscales), no consigue añadir una infracción adicional de normas que produzca que la conducta suponga una perturbación desvalorada y prohibida de bienes jurídicos en el contexto de la regla, que es obtener

²¹¹ LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 14/27.

²¹² DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 118.

devoluciones y disfrutar de beneficios fiscales de manera ajustada a Derecho. Siendo las cosas así, se podría suprimir perfectamente el término “indebido” y persistiría la naturaleza defraudatoria de las conductas de obtención de devoluciones y de disfrute de beneficios fiscales. Por esta razón, la relación regla-excepción continuaría siendo la habitual: la regla es que la realización del tipo positivo o estricto suponga una perturbación antijurídica de bienes jurídicos y la excepción es que las causas de justificación autoricen tal perturbación y eliminen su carácter antijurídico.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en relación con este punto, afirma de manera muy próxima a la apuntada que “(...) la idea de la inversión de la relación regla-excepción puede no parecer tan clara en este delito de defraudación tributaria (o en el de defraudación a la Seguridad Social del artículo 307.1 CP), puesto que el precepto reza: ‘el que... defraudare a la Hacienda Pública... obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma’; es decir que, aunque se suprimiera el ‘indebidamente’, el carácter defraudatorio de la conducta, exigido por el tipo, hace difícil hablar de una conducta ‘normal’, no desvalorada, no contraria a Derecho, que no afecte a bienes jurídicos”²¹³. Sin embargo, puntualiza que “(...) no obstante, el adverbio ‘indebidamente’ supone una remisión con carácter de valoración global del hecho para determinar precisamente uno de los posibles modos de defraudación tipificados por el precepto”²¹⁴, por lo que en todo caso, el término “indebido” sería entendido como un elemento de valoración global de la conducta.

Según esta interpretación, el término “indebido”, en relación con las modalidades de “defraudación obteniendo devoluciones” y “de defraudación disfrutando de beneficios fiscales”, debería en todo caso añadir una infracción adicional de normas. Ahora bien, ¿debería entenderse entonces que en estos dos casos la conducta tendría un plus de antijuridicidad? Lo cual, en todo caso, no encaja con la definición de elementos de valoración global del hecho, porque no estamos partiendo de un comportamiento que no genere una perturbación antijurídica de bienes jurídicos. Por el contrario, la realización de una conducta

²¹³ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 118 n. 64.

²¹⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 118 n. 64.

defraudatoria de obtención de devoluciones o de disfrute de beneficios fiscales (prescindiendo incluso del “indebidamente”), ya supone realizar los presupuestos materiales de la prohibición penal, es decir, todas las circunstancias que fundamentan la antijuridicidad penal de la conducta y, por ello, tipificada.

La segunda de las condiciones que debería cumplir el término “indebido”, es la de remitir al conjunto o totalidad del ordenamiento jurídico para poder completar la descripción típica. En mi opinión, este elemento (“indebidamente”) no cumple tampoco esta segunda condición. En todo caso el carácter indebido de una devolución o de un beneficio fiscal tendría que ser determinado por referencia (exclusiva) a la normativa tributaria, aunque ésta pueda, a su vez, apoyarse en otros ámbitos del Derecho como el civil, el administrativo o el mercantil. Pero, la ilegalidad o la contrariedad a Derecho de una devolución tendrían como marco de referencia el Derecho tributario y no la totalidad del ordenamiento jurídico.

En consecuencia, a mi entender, o el elemento indebidamente es simplemente superfluo en el tipo penal, o quizás, sencillamente y con razón podría interpretarse conforme a la primera acepción de “indebido” según el Diccionario de la RAE: “que no es obligatorio o exigible”, y no, como mayoritariamente se viene haciendo, en el sentido de “ilícito, injusto o falta de equidad”, que se corresponde, por su parte, con la segunda acepción.

Hay dos argumentos que respaldan esta interpretación. El primero es que con la inclusión expresa de la modalidad de “obtención de devoluciones” por la LO 6/1995, de 29 de junio, el legislador intentó dar respuesta a una de las interpretaciones del delito vigente hasta entonces, según la cual solo se entendía comprendido en el tipo una falta de ingreso a una Hacienda Pública. Así, al prohibir explícitamente la devolución, precisaba que no solo se defrauda cuando la Hacienda Pública deja de percibir una suma debida, sino que también se defrauda cuando la Hacienda Pública tiene que pagarle al contribuyente una devolución no debida, en el sentido de no obligatoria o exigible, indebida. Y en estrecha relación con este argumento, la segunda razón, consiste en que (y a pesar de que la redacción es bastante insatisfactoria) según el fragmento del artículo: “(...) 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 (...)”, el adverbio “indebidamente” que acompaña a las “devoluciones o beneficios fiscales (...)”, expresa el desvalor del resultado necesario en estas dos modalidades junto con la “cuota defraudada” y el “importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta”. Agrega dicho calificativo para no dejar estas conductas sin un término que exprese su desvalor.

En suma, el elemento “indebidamente” es un elemento normativo porque hace referencia a un conjunto de normas.

F. La condición, la cuantía y la pena

A continuación el tipo penal contiene un requisito: se defraudará a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local “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 (...)”. Como se puede ver en este apartado el legislador “repite” los elementos que mencionara al describir la conducta y las modalidades típicas, pero en esta ocasión expresando el desvalor de resultado, como dijera *supra*. En este sentido, la interpretación que ya realicé de estos elementos puede ser aplicable también aquí.

Finalmente, el tipo básico regula la cuantía que debe superarse para entenderse realizado el delito, que es de 120.000 euros. Éste es un elemento descriptivo. El numeral segundo del artículo se ocupa de especificar las reglas que hay que seguir a los efectos de determinar la cuantía. Como ya señalé en el Capítulo II, se trata de un elemento perteneciente al tipo y no meramente una condición objetiva de punibilidad.

Por fin, el art. 305.1 CP contiene la consecuencia jurídica: “El que (...) será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”. Por último, no tendré oportunidad aquí de estudiar las demás expresiones contenidas en el art. 305.1 CP porque no son relevantes para el objeto de este estudio: “(...) salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”; “(...) la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación,

cuando ésta se acredite por otros hechos”; y “(...) además de las penas señaladas, se impondrá al 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”.

En resumen, la averiguación de las características y el contenido que posee cada elemento contenido en el tipo penal del art. 305.1 CP, no pretende ser una tarea clasificatoria sino el primer paso en el análisis del tipo subjetivo del injusto del delito de defraudación tributaria, para después poder decidir qué y cómo debe abarcar el elemento cognoscitivo del dolo y, su contracara, cuándo puede darse un error sobre cada uno de los elementos y qué clase de error es. Como ya se advertía, y se verá con más claridad a continuación, considero que lo central es la interpretación que se le da al tipo penal, más allá de las posibles denominaciones, teniendo en cuenta que los perfiles de las categorías cambian según el ámbito de problemas a los que se hace referencia.

3. EL DISCUTIDO ELEMENTO SUBJETIVO DEL INJUSTO

El art. 12 CP prevé un sistema de *numerus clausus* de la imprudencia según el cual solo se castiga la comisión imprudente cuando se incrimina de modo expreso. Por lo tanto, al no existir esta posibilidad en el tipo penal del art. 305 CP, se entiende unánimemente (en la actualidad) que solo se castiga la comisión dolosa del delito de defraudación tributaria²¹⁵.

No obstante, no siempre la imprudencia se reguló conforme a este sistema²¹⁶. Con anterioridad a la aprobación y entrada en vigor del vigente CP, regía un sistema de cláusulas generales. En este contexto tuvo lugar un interesante debate doctrinal que pretendía

²¹⁵ Acerca de la clara configuración dolosa del delito de defraudación tributaria a partir del vigente CP ha existido acuerdo general en la doctrina; así, entre otros: RUBIO, *PE*, 2006, 159; MORILLAS FERNÁNDEZ, en COBO DEL ROSAL (dir.): *Comentarios al Código Penal*, 2006, 40; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en VIVES ANTÓN/ORTS BERENGUER/CARBONELL MATEU/GONZÁLEZ CUSSAC/MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DP, PE*, 3.ª, 2010, 497; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.ª, 2010, 308; MORILLAS CUEVA, en MORILLAS CUEVA (coord.): *Sistema de DP español*, *PE*, 2011, 654.

²¹⁶ El sistema de *numerus clausus* fue establecido en el vigente CP, aprobado por la LO 10/1995, de 23 de noviembre.

esclarecer si, conforme a la literalidad del tipo de defraudación tributaria, era posible su comisión imprudente²¹⁷. Con el principal objetivo de restringir esta posibilidad, una parte de la doctrina propuso exigir para la comisión del delito un cierto “ánimo defraudatorio”²¹⁸ o especial voluntad de perjudicar o de impedir que la Administración conociese el hecho imponible, ya fuese entendido como un elemento independiente²¹⁹ o como un elemento contenido en un especial “ánimo de lucro”²²⁰. La doctrina entonces mayoritaria se decantaba por entender dicho ánimo defraudatorio como un especial “ánimo de lucro”, implícitamente recogido en el verbo rector “defraudar”, que consistía simplemente en la finalidad de obtener una ventaja patrimonial, consecuencia necesaria del impago de la deuda tributaria²²¹.

El legislador, con la pretensión de zanjar esta discusión, incluyó con la LO 6/1995, de 29 de junio, la expresa referencia a la necesidad de dolo en la comisión del tipo del entonces art. 349 CP: a “El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública (...)”. Esta precisión no fue bien recibida por la doctrina mayoritaria por considerarla irrelevante²²². En todo caso, pocos meses después desaparecería por la introducción del sistema de *numerus clausus* en el nuevo CP.

²¹⁷ En todo caso, en el sistema anterior de cláusulas generales para sancionar la imprudencia, eran numerosos los tipos en los que la doctrina venía interpretando que no cabía la comisión imprudente. *Vid.*, por muchos, LUZÓN PEÑA, *Curso de DP, PG*, 1996, 479 ss.; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 18/81; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 38.

²¹⁸ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, 1974, 57; MIR PUIG, *PG*, 3.^a, 1990, 347.

²¹⁹ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, *PJ* 10 (1988), 141 ss.; SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ/SUÁREZ GONZÁLEZ, *Manual, PE*, 2.^a, 1993, 620 n. 83.

²²⁰ Cfr. MESTRE DELGADO, *La defraudación tributaria por omisión*, 1991, 85.

²²¹ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, en BAJO FERNÁNDEZ/SUÁREZ GONZÁLEZ, *Manual, PE*, 2.^a, 1993, 288; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 56; *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 638 s.

²²² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 65 s., afirmaba, p. ej., que “(...) es superflua porque -como han destacado unánimemente la doctrina y la jurisprudencia españolas- el delito de defraudación tributaria, por razones evidentes que sería ocioso repetir aquí y que permanecen sin duda con la nueva redacción, se ha venido interpretando como una infracción que reclama una ejecución dolosa excluyente, en la que no tiene cabida la comisión imprudente; por tanto si lo que se pretendía era excluir la imprudencia, no había necesidad de mencionar explícitamente un vocablo que expresase un grado de intencionalidad incompatible con la ejecución culposa. Es desafortunada porque en el sistema español de *numerus apertus* de conductas imprudentes todos los delitos tipificados en el texto punitivo

Al no existir dudas acerca de la exclusiva posibilidad legal de comisión dolosa del delito de defraudación tributaria a partir del vigente CP, muchos de los autores que inicialmente entendían que el tipo penal preveía un específico elemento subjetivo en el tipo (para restringir la posibilidad de comisión imprudente del delito de defraudación tributaria) se han ido decantando por otras interpretaciones distintas. Considerando, unos, que el “ánimo de lucro” o el “ánimo defraudatorio” están contenidos en el verbo rector “defraudar” (entendiendo que no se exige ningún elemento subjetivo adicional al dolo porque tal ánimo de lucro o ánimo defraudatorio resultarían superfluos conforme a una interpretación del tipo objetivo que incluyese una defraudación)²²³, y otros, simplemente o no se pronuncian en relación con la exigencia de un elemento subjetivo adicional al dolo en el delito de defraudación tributaria²²⁴. No obstante, un sector minoritario de la doctrina sigue sosteniendo que en el delito de defraudación tributaria existe un elemento subjetivo representado en el ánimo de lucro o en el ánimo defraudatorio, lo cual, entiendo, tiene explicación solo como reducto del debate doctrinal previo al CP de 1995²²⁵.

Conforme a mi interpretación del art. 305.1 CP, considero que el tipo subjetivo del delito de defraudación tributaria no precisa de la constatación de un elemento subjetivo adicional al dolo, ya sea este el ánimo de lucro o el ánimo defraudatorio, por dos razones

contienen (salvo que expresamente se indique lo contrario) la versión dolosa, mientras que la modalidad imprudente se encuentra incluida, en su caso, en las cláusulas generales de los artículos 565 y 586 bis”.

²²³ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 56, 87 ss.; *T&D* 13/2013, 233 ss.; *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 638 s.; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 266 ss.; BACIGALUPO ZAPATER, *El delito fiscal*, 1997, 303; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir.)/MORALES PRATS (coord.), *Comentarios a la PE*, 2.^a, 1999, 731; SERRANO G. DE MURILLO/CORTÉS BECHIARELLI, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2002, 73.

²²⁴ *Vid.* BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2000, 85: “Aunque no lo diga expresamente la Ley, como no lo dice tampoco en el delito de estafa, la doctrina entiende que de la expresión ‘defraudar’ se deriva la exigencia de ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo de injusto. El lucro perseguido, consiste en una ventaja patrimonial que, si en los delitos de hurto y estafa, se persigue obtener con la apropiación de una cosa con valor económico o de tráfico, en el delito fiscal es consecuencia del impago de la deuda o de la obtención de la devolución o beneficio”. No obstante, en la segunda edición de su manual BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 308, en relación con el delito de defraudación tributaria, ya no hacen ninguna referencia al elemento subjetivo.

²²⁵ Cfr. SUÁREZ GONZÁLEZ, en RODRÍGUEZ MOURULLO (dir.)/JORGE BARREIRO (coord.): *Comentarios*, Madrid, 1997, 872; MORILLAS CUEVAS, en COBO DEL ROSAL (coord.), *DP español, PE*, 2.^a, 2005, 637: “Exige no sólo el dolo del autor sino, junto a ello, el ánimo de lucro o el ánimo defraudatorio”.

principales: a) la primera, porque no existe ninguna mención al respecto por parte del legislador y entonces carece completamente de base legal esta exigencia²²⁶; una vez concretados los elementos que componen el tipo objetivo, que son los elementos que deben ser abarcados por el dolo (genérico), no queda en la estructura del art. 305 CP ningún otro elemento subjetivo distinto (del dolo de realizar el tipo objetivo): b) la segunda, porque la exigencia de un especial ánimo defraudatorio resulta superfluo pues el verbo rector que define la conducta típica consiste precisamente en “defraudar” no siendo posible distinguir dicho supuesto elemento subjetivo del propio dolo²²⁷.

En consecuencia, como se apuntaba, entiendo que el debate en este sentido nació conforme a una necesidad concreta y coyuntural, la de excluir la posibilidad de la comisión imprudente del delito de defraudación tributaria de los CP anteriores al actual, necesidad que ya desapareció, pero que, por inercia, se ha extendido (relativamente) hasta nuestros días²²⁸.

²²⁶ Así también, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 55; *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 638: “En materia de tipo subjetivo conviene aclarar que –frente a lo que han indicado algunos autores- tanto ahora como antes, carece totalmente de base legal exigir, como elemento subjetivo del injusto *diferente del dolo* [scil. ánimo de lucro]”. Vid. también AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 274 ss.

²²⁷ Vid. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 288, 289: “En la medida en que se incluyen como elementos objetivos del tipo: el engaño, la actuación de medios idóneos para causar un error en la Administración Tributaria que consiga ocasionarle un perjuicio que se cifra en la falta de ingreso de una cuota de más de cinco millones de pesetas; el tipo así concebido demanda la presencia de dolo. (...) Si esto debe ser abarcado por el dolo, parece lógico negar la opinión que ve en la estructura del artículo 349 la presencia de un elemento subjetivo distinto de aquél: el ánimo defraudatorio. (...) El ánimo defraudatorio no es distinguible del dolo genérico si se configura el tipo objetivo de la manera propuesta”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 55: “Cuestión diferente es que, así configurado, tal ánimo de lucro pueda considerarse superfluo, desde el momento en que cabe entender que nada nuevo atañe al dolo típico del artículo 349 (que abarca el engaño, la infracción del deber y el perjuicio) en el conocimiento de la intencionalidad del sujeto. Consideración que, bien miradas las cosas, parece correcta”. Así también, BOIX REIG/MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1999, 75.

²²⁸ Es necesario precisar en todo caso, siguiendo a LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 16/19 s., que si bien “(...) la doctrina mayoritaria española considera que en los delitos con elementos subjetivos del injusto o del tipo son incompatibles con su comisión imprudente, pues los ánimos específicos implican o presuponen ya el dolo -y algo más: el específico elemento subjetivo, pero desde luego el dolo-, (...) un sector minoritario sostiene *con razón* que efectivamente no cabe comisión imprudente en todos los tipos con elementos subjetivos, como aquellos que ya suponen dolo directo o los que consisten en algún ánimo distinto pero necesariamente vinculado al dolo, pero que existen algunos elementos subjetivos consistentes en ánimos específicos no unidos necesariamente al dolo, sino que conceptualmente puede concurrir tal ánimo y al mismo tiempo haber un error vencible (en la imprudencia inconsciente) o (en la consciente) no aceptación respecto de algún elemento objetivo del tipo y por tanto comisión imprudente”.

4. LA EXIGENCIA DE DOLO

La conducta de defraudar a la Hacienda Pública tiene que ser dolosa. La concepción del dolo que se defiende en este trabajo (dolo objetivamente malo), implica la exigencia de conocimiento y voluntad de realizar todos los elementos objetivos del tipo total de injusto²²⁹, es decir, tanto los elementos objetivos del tipo de injusto, del tipo positivo, indiciario o estricto, como los elementos negativos del tipo, esto es, la ausencia de los presupuestos objetivos o materiales de las causas de atipicidad y de justificación. Solo la concurrencia en la conducta de todos estos elementos o circunstancias contenidas en el tipo penal del art. 305 CP (explícita e implícitamente) hace que se realice realmente un hecho típicamente prohibido de defraudación a la Hacienda Pública. Todos ellos constituyen el presupuesto de la prohibición y todos deben, por lo tanto, ser abarcados por el dolo. No se requiere, por su parte, conocimiento de la antijuridicidad, de la concreta valoración jurídica negativa ni, en consecuencia, de la prohibición que recae sobre la conducta.

El dolo expresa el desvalor subjetivo de la acción, pues se desvalora un elemento interno, psicológico o anímico, lo que no se puede confundir con el hecho de que, para enjuiciar el contenido de los elementos cognoscitivo y volitivo, se utilice un baremo objetivo o general^{230/231}.

La doctrina considera de manera prácticamente unánime que basta el dolo eventual para afirmar el dolo en la conducta del sujeto en los delitos que nos ocupan²³². Esta

²²⁹ Vid. LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 16/32. Cfr., también, OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 40 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 150, 155, 169.

²³⁰ En relación con la problemática terminológica y conceptual asociada a esta clasificación, vid. PAREDES CASTAÑÓN, *Riesgo permitido*, 1995, 347 ss.

²³¹ Al respecto, vid. LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2839; *EPB*, 2002, 656; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/6; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 151, 153.

²³² La opinión dominante considera que resulta suficiente el dolo eventual; cfr., entre otros, RUBIO, *PE*, 2006, 159; MORILLAS FERNÁNDEZ, en COBO DEL ROSAL (dir.): *Comentarios al Código Penal*, 2006, 40; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en VIVES ANTÓN /ORTS BERENGUER /CARBONELL MATEU /GONZÁLEZ CUSSAC/MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DP, PE*, 3.^a, 2010, 497; *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 638; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 308; MORILLAS CUEVA, en MORILLAS CUEVA (coord.): *Sistema de DP español, PE*, 2011, 654. En sentido contrario, RODRÍGUEZ MOURULLO,

afirmación se hace a propósito, habitualmente, del conocimiento y voluntad que debe tener el sujeto de defraudar una cuantía superior a 120.000 euros requerida por el tipo penal.

En este apartado pretendo identificar qué aspectos de los elementos objetivos explícitos del tipo indiciario o estricto del delito de defraudación tributaria debe abarcar el elemento cognoscitivo del dolo y tomar postura acerca del grado o precisión del conocimiento que le es exigible al sujeto. Además, en un segundo momento, abordo el análisis del elemento volitivo y la clasificación que se hace de los tipos del dolo conforme a la intensidad de la voluntad. Es necesario además aclarar que el estudio del dolo y del error (de tipo) que se realiza aquí se circunscribe a los elementos explícitos objetivos del tipo indiciario de defraudación tributaria.

A. El elemento cognoscitivo del dolo

La función de prevención general que se le asigna al Derecho penal, se concreta en la confección y creación de tipos penales que cumplen una función de inhibición o de llamada para la mayoría de los ciudadanos²³³. Por ello, el legislador debe escoger los elementos que componen o describen la conducta de manera que un sujeto cualquiera (el hombre medio ideal desde el punto de vista del Derecho) pueda reconocer en su actuar la concurrencia de los presupuestos de un hecho jurídicamente desvalorado y prohibido, es decir, pueda saber que está haciendo algo prohibido²³⁴.

En este sentido, el objeto del elemento cognoscitivo del dolo está constituido por la concurrencia en el caso concreto de los datos seleccionados por el legislador para advertir a quienes actúan de que aquello que realizan es algo desvalorado por el Derecho y, en concreto, implica que el sujeto obra dolosamente cuando conoce que en su hecho concurren una serie

Presente y futuro del delito fiscal, 1974, 57; MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1000; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 57.

²³³ Cfr. WELZEL, *JZ* 1952, 598; *Strafrecht*, 11.^a, 1969, 168 (= *PG*, 2.^a, 1976, 240); DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Torio*, 1999, 344 ss.; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 317; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 12/18, 18/20.

²³⁴ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 317.

de elementos (factores, circunstancias) que forman parte de un tipo penal. No tiene que saber, por el contrario, que dichos elementos configuran específicamente un tipo penal y, además, si resulta que son sus circunstancias personales (excepcionales) las que le impiden reconocer que su conducta está jurídicamente desvalorada o prohibida (conociendo eso sí los elementos típicos) se entiende que sí habrá actuado con dolo pero se tendrá que discutir si afecta su culpabilidad (error de prohibición).

En el delito de defraudación tributaria se daría el elemento cognoscitivo del dolo cuando el sujeto conoce que defrauda a una Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, de cantidades retenidas o que hubiera debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, 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 120.000 euros. Con la interpretación de la literalidad y la atribución de la función dogmática que se le asigna a cada uno de los elementos que componen el tipo penal, se cumple un primer paso en la determinación del elemento cognoscitivo del dolo, la selección de lo que constituye el objeto de dolo.

Ahora bien, ¿qué y cuánto tiene que saber el sujeto para afirmar que tiene el conocimiento de que está “defraudando” a una “Hacienda Pública” (y a cuál) “eludiendo tributos” o “eludiendo cantidades retenidas o que se hubieran debido retener” o “eludiendo ingresos a cuenta” u “obteniendo indebidamente devoluciones o “disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”, 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 120.000 euros”? o, en otras palabras, ¿qué grado de conocimiento le será exigible para el dolo? y, en concreto, de dichos elementos ¿qué tiene que conocer?

La doctrina ha debatido ampliamente para dar respuesta a la pregunta acerca del grado de conocimiento necesario de un sujeto de los elementos típicos para poder afirmar su dolo en la realización de un hecho. Este problema habitualmente se considera relevante en relación

con los elementos normativos, por su remisión a otras normas fuera del tipo²³⁵. Se proponen diversas fórmulas, por ejemplo que basta el conocimiento aproximado o en la esfera del profano, o un conocimiento de su sentido social o de su significado material auténtico²³⁶.

En este trabajo se adopta el criterio del sentido o significado material auténtico del elemento, formulado por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, y que consiste en afirmar, en concreto (y respondiendo a la pregunta que se planteaba antes), que el sujeto conoce los elementos constitutivos de un tipo penal y por ello actúa con dolo cuando sabe que en su actuación concurre el elemento típico en todo su sentido auténtico (sin que haga falta que sepa que es un elemento típico, reitero). Y el sentido auténtico sería “el que de verdad posee [*scil.* el elemento], en el que debe hacer reconocer el carácter prohibido de la conducta”²³⁷.

Un punto que resulta importante señalar de este planteamiento es que DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO niega que sea una particularidad del dolo en los elementos normativos del tipo la exigencia en ellos del conocimiento del significado, porque, como bien explica, también en los elementos descriptivos es necesaria una comprensión del sentido más allá de la pura percepción sensorial²³⁸. Esta reflexión unida a la ya señalada de que hay pocos (o ninguno, no lo sé) elementos puramente normativos o puramente descriptivos, nos conduce a decir que será posible hallar elementos descriptivos que presenten problemas en materia de conocimiento y de error similares a los usualmente relacionados con los elementos normativos.

²³⁵ MIR PUIG, *PG*, 10.^a, 2016, 269: “Ahora importa subrayar que el conocimiento de los elementos normativos presenta dificultades mayores que el de los elementos descriptivos. Mientras que, p. ej., generalmente es sencillo decidir en qué consiste saber que se mata a otro, no lo es tanto determinar con precisión cuándo se conoce que un acto es de ‘exhibición obscena’ (art. 185 CP)”.

²³⁶ Cfr., entre otros, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/17.

²³⁷ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 384; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 216, entre otros trabajos.

²³⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 319 ss., afirma que “(...) tanto en los elementos normativos como en los descriptivos del tipo, tal conocimiento suficiente para el dolo solo se da cuando el elemento cognoscitivo de éste abarca la concurrencia en el hecho del *sentido auténtico* del elemento en cuestión, es decir su *significado material*, aquello que supone precisamente la razón de la recogida del elemento en el tipo para cumplir la función señalada”.

Es que, respecto al delito de defraudación tributaria, resultará más sencillo conocer el sentido material auténtico de la cuantía requerida para la comisión del delito (más de 120.000 euros) que el significado material auténtico de los demás elementos normativos del tipo que requieren de una remisión normativa a relaciones o situaciones jurídicas constituidas por normas de Derecho tributario. Cuando el legislador utiliza términos normativos para formular el presupuesto de la prohibición, que es lo que le permitirá al sujeto reconocer la prohibición, es posible que la función de inhibición que debería cumplir el conocimiento de los elementos típicos no se produzca en la misma medida (en cuánto inmediatez o facilidad de acceso al sentido), aunque esta (y por supuesto en el delito de defraudación tributaria) no quede anulada²³⁹. Si bien esto no se puede afirmar de manera general ni asociar solo con una clase de elementos, normativos o descriptivos.

²³⁹ Muy interesante resulta el comentario de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 318 s.: “Ciertamente se podrá objetar a lo anterior que esa pretendida función de llamada de atención o de inhibición que cumple el conocimiento de la concurrencia de los elementos típicos no se produce en efecto con carácter general en múltiples supuestos. Prescindiré aquí de la cuestión del llamado Derecho penal especial o accesorio que, según algunos, castiga conductas cuya desvaloración jurídica y prohibición no son reconocibles por la generalidad (o por el hombre medio ideal) con el mero conocimiento de la concurrencia de los elementos típicos, sino que solo el conocimiento efectivo de la prohibición -incluso de la prohibición formal- tiene capacidad de hacer que la generalidad se abstenga de cometerlos; de ese modo, el dolo requeriría en todo caso en estos delitos el conocimiento efectivo de la antijuridicidad; tal idea me parece exagerada en relación con algunos de los ejemplos que se citan, como el Derecho penal medioambiental, el fiscal o el económico, pues precisamente estos sectores se incorporan al Derecho penal normalmente a partir de una concienciación social previa (fomentada por el desarrollo social, los medios de comunicación, las iniciativas políticas o incluso la intervención normativa de otras ramas del Derecho, etc.) que hace perfectamente plausible que la generalidad reconozca como desvalorada y prohibida una conducta a partir del conocimiento de la concurrencia de los elementos típicos en un caso concreto. Pero, en ese campo o en el del Derecho penal más tradicional, es posible que en algunos casos el conocimiento de la concurrencia de elementos típicos de la situación no implique para la generalidad el conocimiento de la desvaloración de la conducta. En tales casos, se podrá decir, el conocimiento doloso no cumple efectivamente su función. La respuesta fácil a ello sería la de decir que el legislador es soberano y puede exigir el conocimiento típico que quiera, aunque ello comporte desatender una de las funciones que debe cumplir el tipo y el conocimiento de sus elementos. Desde una perspectiva muy formalista, ello es cierto. Sin embargo, estimo que la situación señalada puede deberse básicamente a dos razones: o la conducta descrita por el tipo no contiene la antijuridicidad material suficiente para justificar su recogida en un tipo penal, o bien, pese a que la conducta es materialmente antijurídica, el legislador no ha acertado a describirla correctamente mediante los elementos típicos, exigiendo del conocimiento del autor demasiado o demasiado poco, y por tanto ese conocimiento no da pie a la generalidad para conocer la antijuridicidad de la conducta. En el primer caso -ausencia de antijuridicidad material- lo que ha de promoverse, por las vías oportunas, es sin duda la despenalización de la conducta. En el segundo caso -selección desacertada de elementos en la descripción típica-, en ocasiones podrá solventarse el problema mediante criterios de interpretación del tipo (cuando no lo impida el claro tenor literal) y, si ello no es posible, habrá que propugnar también la reformulación legislativa del tipo”.

De hecho, en conexión con lo dicho en el Capítulo I (interpretación acerca de la función dogmática que cumplía el término)²⁴⁰ y en el Capítulo II (interpretación de la naturaleza del término)²⁴¹, entre los elementos que componen el tipo penal objetivo del delito de defraudación tributaria, existen:

a) Elementos descriptivos que no ofrecen ninguna duda para conocer su sentido material auténtico, como es el caso de la “cuantía superior a 120.000 euros” que debe ser superada para que se consume el delito.

b) Elementos descriptivos que presentan dudas razonables para conocer su sentido material auténtico, como es el caso del verbo rector “defraudar” y de los verbos que designan las modalidades típicas, “eludiendo”, “obteniendo” y “disfrutando”.

c) Elementos normativos que plantean pocas dudas para conocer su sentido material auténtico, como es el caso de los términos que designan el sujeto pasivo del delito “la respectiva Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local”.

d) Elementos normativos que presentan dudas razonables para conocer su sentido material auténtico, como es el caso del monto de la cuantía del resultado, en concreto de la “cuota defraudada”, del “importe no ingresado” y de la “devolución o beneficios indebidos”.

e) Elementos normativos que ofrecen serias dudas para conocer su sentido material auténtico, como es el caso del sujeto activo descrito con “el que”, la conducta concretada en el verbo rector “defraudar”, el objeto material precisado en los términos “tributos”, “cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”, “ingresos a cuenta”, “devoluciones” y “beneficios fiscales” y el “indebidamente”.

Para interpretar el significado de cada uno de los elementos y, con ello, fijar lo que se requiere para que se dé el elemento cognoscitivo del dolo, habrá que preguntarse precisamente ¿cuál es el sentido material auténtico del elemento?, ¿cuál es la razón para que

²⁴⁰ Cfr. *supra* p. 37 s.

²⁴¹ Cfr. *supra* p. 101 ss.

este elemento se haya incluido en el tipo penal para que cumpla la función señalada de inhibición?, ¿qué es en concreto lo que debe conocer el sujeto para actuar dolosamente? El conocimiento por parte del sujeto de la concurrencia de un elemento típico debe ser tal que pueda, junto con el conocimiento de la concurrencia del resto de los elementos típicos, salvo circunstancias personales excepcionales, reconocer su conducta como jurídicamente desvalorada y prohibida y, entonces, abstenerse de actuar.

En relación con el sujeto activo, éste tiene que conocer que se encuentra en uno de los extremos de una particular relación jurídico-tributaria material, sea ésta la principal o la de realizar pagos a cuenta. Por ello, debe saber que, desde el punto de vista del Derecho tributario, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal contributiva, el “contribuyente”, o el sujeto pasivo de la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, el “retenedor” u el “obligado a realizar ingresos a cuenta”. También tiene que conocer que en el otro extremo hay un acreedor de la obligación pecuniaria, que tiene naturaleza pública y que es titular de unas competencias que le permiten recaudar tributos (y realizar devoluciones), ingresos de naturaleza pública.

En relación con el verbo rector “defraudar”, el sujeto tiene que conocer que con su conducta oculta la realización de los hechos generadores de la relación tributaria, el hecho imponible (p. ej., la celebración de un negocio) o el hecho generador de la obligación de retener o de ingresar a cuenta (p. ej., una relación laboral) o de datos relevantes para determinar las bases tributarias, por simularlas, disimularlas u omitir su comunicación. En relación con la acción en concreto, con el verbo “defraudar” (y no con el objeto material del delito, que es sobre el que recae la acción), tiene que saber que realiza actos o negocios jurídicos mendaces o incumple deberes tributarios accesorios a la obligación material (p. ej., de información) que ocultan, que son idóneos para evitar o imposibilitar la completa y oportuna liquidación de la deuda y su recaudación, burlando incluso la comprobación o verificación posterior por parte de la respectiva Hacienda Pública.

Además, el sujeto tiene que saber que con la conducta de defraudación se encuentra eludiendo el pago de tributos, de cantidades retenidas o que hubiera debido retener o ingresos

a cuenta, *obteniendo* (indebidamente) devoluciones o disfrutando (indebidamente) de beneficios fiscales. Es decir, que se oculta evitando que una Hacienda Pública pueda realizar una recaudación completa de los ingresos tributarios (tenidos en cuenta ya, eventuales beneficios fiscales concedidos) o consiguiendo, alcanzando o logrando una devolución que era debida. Como quedó dicho en otros apartados, la mención a la modalidad de disfrute de beneficios fiscales resulta, a mi juicio, superflua.

Ahora bien, en relación con el objeto material “tributos”, con la correlativa “cuota defraudada”, que supone ya calculados los “beneficios fiscales”, el sujeto tiene que conocer que aquello que no paga de manera oportuna y completa es resultado de una obligación jurídico-tributaria de la cual él es el sujeto pasivo, es decir, tiene que saber que posee una deuda de naturaleza tributaria y que él es el contribuyente. Tiene que conocer, dependiendo de la clase de tributo, que realizó un hecho (“imponible”) que le generó dicha obligación jurídica-tributaria: a) en el caso de las tasas, 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) en el caso de las contribuciones especiales, 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) en el caso de los impuestos, por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Cuando el sujeto conoce que ha contraído una obligación jurídico-tributaria, tiene que cumplir con otras obligaciones y deberes accesorios de veracidad e información que se originan por la aplicación de los tributos, pero que no están relacionados con la capacidad económica, ni con un deber de contribuir, que existen para facilitar y asegurar la completa y oportuna liquidación de la deuda y su recaudación. En suma, que tendrá que declararla e ingresarla a la Administración.

En lo que se refiere a las “cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”, con su correlativo “importe no ingresado”, y con los “ingresos a cuenta” con su correlativo

“importe no ingresado”, el sujeto tiene que conocer que aquello que no paga de manera oportuna y completa es resultado de una obligación jurídico-tributaria de la cuál es el sujeto pasivo, es decir, tiene que saber que posee una deuda de naturaleza tributaria y que él es el obligado a pagar (si bien, no es el contribuyente). Tiene que conocer que él, en cuanto pagador de rendimientos, está obligado a retener parte de dichos rendimientos en caso de ser dinerarios, para posteriormente declararlos e ingresarlos a la Administración. En el caso de las retribuciones en especie, tendrá que ingresar a cuenta una proporción del rendimiento para posteriormente declararla e ingresarla directamente a la Administración.

En relación con las “devoluciones”, con su correlativo “devolución indebida”, el sujeto tiene que conocer que se trata de un derecho que se genera a su favor como resultado de una relación jurídico-tributaria material de la que él es el sujeto pasivo. Tiene que saber que le será reembolsado por parte de la Administración el exceso retenido, o pagado a cuenta o pagado fraccionadamente, e ingresado, en los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes. Este derecho se le genera porque el contribuyente realizó una declaración en la que calculó el importe de la cuota correspondiente a la totalidad de sus rendimientos percibidos durante el ejercicio (la cuota líquida), importe del cual dedujo las cantidades que se le hubieran retenido, las ingresadas a cuenta y las que él mismo hubiera ingresado en concepto de pago fraccionado, obteniendo así la cuota diferencial. De haber sido positiva, el contribuyente habría tenido que abonarla a la Administración, pero que, por ser negativa, le será devuelta por la Administración.

Finalmente, en relación con la condición de superar una cuantía mínima de 120.000 euros para que se entienda realizado el delito, el sujeto tiene que conocer también que con su conducta defraudatoria, al no liquidar su obligación jurídico-tributaria material (principal o de realizar pagos a cuenta), ni realizar la recaudación conforme, ni oportuna ni completa, produce una falta de ingreso de más de 120.000 euros.

Cuando el sujeto no conozca la concurrencia en su hecho de todos los elementos que la ley considera suficientes para que pueda darse cuenta de que hace algo prohibido, es decir, que no conozca la concurrencia de todos los elementos en su auténtico sentido o significado

material, el dolo quedará excluido. Es claro pues, que no es necesario que el sujeto tenga un conocimiento exacto del elemento en cuestión y efectúe una calificación jurídica correcta de los hechos, no es necesario que el sujeto conozca el proceso a través del cual concurre el elemento en un determinado supuesto ni tampoco las reglas constitutivas (los presupuestos normativos) con base en las cuales el elemento adquiere su sentido. Por el contrario, el error de subsunción es, en principio, irrelevante, aunque excepcionalmente pueda dar lugar a un error de prohibición (de la prohibición general) o a un error sobre el carácter penal de la prohibición de la conducta²⁴². Ahora bien, si el sujeto no se da cuenta de la propia prohibición porque se lo han impedido sus circunstancias personales, estamos ya ante una cuestión de culpabilidad, de un error de prohibición.

Por fin, no se pueden obviar las dificultades procesales para constatar el conocimiento del sujeto, pero este es otro problema que no podré tratar²⁴³.

B. El elemento volitivo del dolo

Para que pueda afirmarse el dolo en la conducta de un sujeto tiene que concurrir, además del elemento cognoscitivo, un elemento volitivo²⁴⁴: voluntad de realizar todos los elementos objetivos del tipo total de injusto (tanto del tipo indiciario o estricto, como de los elementos negativos del tipo, de la ausencia de los presupuestos objetivos o materiales de las causas de atipicidad y de justificación) de los que se tenga conocimiento. La discusión acerca del contenido del dolo y, en concreto, de si el dolo requiere conocimiento y voluntad o solo conocimiento, existe desde antiguo y tiene total vigencia todavía a día de hoy. Si bien la doctrina dominante entiende que el dolo está compuesto por conocimiento y voluntad (con

²⁴² DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 388 ss.

²⁴³ Cfr., entre otros trabajos, RAGUÉS I VALLÈS, *Dolo*, 1999; PAREDES CASTAÑÓN, *AFD XVIII* (2001), 67 ss.; PAREDES CASTAÑÓN/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO/DE VICENTE REMESAL, *RDPCr 8* (2001), 329 ss.; GONZÁLEZ LAGIER, *Jueces para la democracia* 50, 2004, 41 ss.; *Isegoría* 35, 2006, 173 ss.; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 127 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 389.

²⁴⁴ Sigo en este planteamiento a PAREDES CASTAÑÓN/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO/DE VICENTE REMESAL, *RDPCr 8* (2001), 336 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 315; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 16/32.

un mínimo, en el dolo eventual, en forma de aceptación o consentimiento)²⁴⁵, en décadas recientes un sector doctrinal considera que basta con el conocimiento²⁴⁶ -con las consecuencias que de esta decisión se siguen para la delimitación entre dolo (eventual) e imprudencia (consciente)²⁴⁷-.

²⁴⁵ *Vid.*, por todos, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 16/40 ss., 16/56 ss., 16/76 ss.

²⁴⁶ *Vid.*, por todos, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 16/63 ss.

²⁴⁷ *Vid.*, por todos, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 16/54 ss.

CAPÍTULO III

LA EXCLUSIÓN DEL DOLO POR UN ERROR DE TIPO Y SU DISTINCIÓN DE LA AFECTACIÓN DE LA CULPABILIDAD POR ERRORES DE PROHIBICIÓN

1. INTRODUCCIÓN

Error es la discrepancia entre la realidad objetiva y el conocimiento que un sujeto tiene de esa realidad. Falta de coincidencia que puede ser consecuencia de una falta de representación de la realidad (ignorancia) o de una falsa representación de la realidad (equivocación)²⁴⁸. La caracterización de un error como de tipo, porque afecte el conocimiento de los elementos de la parte objetiva del tipo, o de prohibición, porque afecte el conocimiento de la antijuridicidad de la conducta, resulta central a la hora de determinar la responsabilidad penal (y su exclusión) de un sujeto y ha sido objeto de un profundo debate doctrinal.

El error de tipo es la contracara del dolo²⁴⁹ en tanto en cuanto constituye la ausencia del elemento cognoscitivo, de uno de los dos componentes del dolo conforme a la concepción que se defiende en este trabajo: conocimiento y voluntad de realizar todos los elementos objetivos del tipo total de injusto. La falta de conocimiento (ya sea por ignorancia o equivocación) y la falta de voluntad de realizar los elementos objetivos del tipo total de

²⁴⁸ Sobre el concepto de error, *vid.*, entre muchos, TISCHLER, *Verbotsirrtum*, 1984, 17 ss.; JESCHECK, *AT*, 4.^a, 1988, 275 (= *PG I*, 1981, 412); MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 20 ss.; QUINTERO OLIVARES, *Curso PG*, 1996, 350; VIVES ANTÓN, *Comentarios I*, 1996, 93; JESCHECK/WEIGEND, *AT*, 5.^a, 1996, 307 (= *PG*, 2002, 329); DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Torio*, 1999, 352; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 142; SOTO NIETO, *Conocimiento*, 1999, 237 ss.; FELIP I SABORIT, *Error Iuris*, 2000, 263; JAKOBS, *ZStW* 114 (2002), 584 ss. (= *LH-Bacigalupo I*, 2004, 345 ss.); *FS-Rudolphi*, 2004, 107 ss.; BUSTOS RAMÍREZ/HORMAZÁBAL MALARÉE, *Nuevo Sistema*, 2004, 113; *Lecciones PG*, 2006, 363; ROXIN, *ATI*, 4.^a, 2006, 483 (= *PG I*, 1997, 458 s.); LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/1 ss.; MIR PUIG, *PG*, 10.^a, 2016, 276 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 413 ss.

²⁴⁹ Así también, entre otros muchos, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 142: “El reverso del dolo (que, desde una perspectiva volitiva como la que defiende, también quedaría excluido por la falta de voluntad) lo constituye la ausencia de su elemento intelectual, esto, del conocimiento de (la concurrencia en el hecho de) los elementos del tipo objetivo de injusto, sea por absoluta ignorancia o por conocimiento equivocado de la situación típica. Hablamos entonces de error de tipo”.

injusto excluyen el dolo y con ello, en el caso del delito de defraudación tributaria, la responsabilidad penal (al no estar prevista la comisión imprudente).

En este capítulo se pretende hacer una exposición de las posibilidades de exclusión del dolo por un error de tipo, debido a que este tema constituye uno de los puntos más complejos y discutidos de la dogmática penal y, en concreto, del estudio del delito de defraudación tributaria. Tanto el concepto, los efectos, la distinción del error de prohibición, su ubicación sistemática, la forma en que se puede acceder al conocimiento de la realidad, el grado de conocimiento necesario o la precisión del conocimiento para que haya dolo, entre muchos otros, son todos temas que se discuten a propósito de la exclusión del dolo por un error.

Para ello, en primer lugar revisaré los elementos básicos siguiendo el planteamiento de LUZÓN PEÑA²⁵⁰. Después me centraré en las propuestas de tratamiento del error en el delito de defraudación tributaria, aproximándome al estado actual de la discusión. Y, finalmente tomaré postura y haré una propuesta de solución de diferentes errores en el delito de defraudación tributaria.

La determinación de los efectos de un error y su definición como de tipo o de prohibición depende de las teorías o puntos de partida dogmáticos que se defiendan, de la teoría del dolo o de la culpabilidad, del concepto de dolo y, en suma, de la concepción del delito, pero además de la interpretación del respectivo tipo penal, de la determinación de la naturaleza de los elementos que componen el tipo y de la precisión que se considere necesaria para que se dé el elemento cognoscitivo del dolo. En consecuencia, la propuesta de tratamiento del error en el delito de defraudación tributaria es un paso más en el proceso de comprensión personal de este tipo penal, teniendo en cuenta, por tanto, todo lo expuesto hasta ahora.

²⁵⁰ Cfr., especialmente, LUZÓN PEÑA, *LL* 1989-3, 572 ss.; *PJ* 19 (1990), 281 ss.; *Estudios Penales*, 1991, 67 ss., 83 ss.; *LL* 1991-1, 349; *PG I*, 1996, 437 ss.; *EPB*, 2002, 655 ss., 664 ss.; *EJB II*, 1995, 2838 ss., 2845 ss.; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/1 ss.

Por ello, el tratamiento del error en el delito de defraudación tributaria estará en buena medida relacionado con la teoría del error sobre elementos normativos, conforme a la interpretación que se defiende aquí, según la cual el tipo penal previsto en el art. 305.1 CP está compuesto mayoritariamente por elementos predominantemente normativos. En este ámbito, para el estudio del error sobre los elementos normativos del tipo penal de defraudación tributaria seguiré especialmente el análisis que realiza DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO²⁵¹. Realizo una propuesta de tratamiento del error de tipo en particular, puesto que, conforme a la teoría de la culpabilidad en su versión restringida y flexible, considero que es el único error que por efecto tiene la exclusión del dolo (el error de tipo objetivamente vencible). Y adicionalmente diferenciarlo del error de prohibición en el concreto ámbito del delito de defraudación tributaria, según la interpretación que se presenta en este trabajo.

2. DELIMITACIÓN ENTRE EL ERROR DE TIPO Y EL ERROR DE PROHIBICIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA TEORÍA (RESTRINGIDA) DE LA CULPABILIDAD

La caracterización de un error, entendido este como desconocimiento o equivocación sobre una realidad, como de tipo o de prohibición, ha sido objeto de una gran controversia durante décadas²⁵². El debate se centra especialmente en los efectos que se le concede a cada uno de ellos.

²⁵¹ Cfr. especialmente DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Em-Casabó I*, 1999, 657 ss.; *LH-Torío*, 1999, 365 ss.; en LUZÓN PEÑA/MIR PUIG (dirs.), *Cuestiones actuales de la teoría del delito*, 1999, 61 ss.; *Em-Valle*, 2001, 208 ss.; *LH-Roxin (Lisboa)*, 2002, 71 ss.; en RODRÍGUEZ MONTAÑA/MARTÍNEZ SÁNCHEZ/SINTURA VARELA (ed.), *Estudios de DPE*, 2007, 16 ss.; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 378 ss.; en SERRANO-PIEDCASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 49 ss.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 214 ss.

²⁵² Sobre la evolución general de la teoría del error en la doctrina española, la cual se encuentra en relación con la evolución del entendimiento del injusto en el marco de la teoría del delito, desde una concepción clásica a una concepción final y, posteriormente, funcional, *vid.*, por todos, MUÑOZ CONDE, *Error*, 1989, 95 ss. (ampliamente); BAJO FERNÁNDEZ, *LH-García Cervero*, 2002, 4 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 61 ss.

Tradicionalmente, la doctrina y la jurisprudencia distinguía entre error de hecho y error de Derecho, no obstante, en la actualidad esta terminología ha sido completamente superada, utilizándose ahora la conocida diferenciación entre error de tipo y error de prohibición²⁵³. La sustitución de la distinción entre error de hecho y error de Derecho se debe principalmente a dos razones²⁵⁴: a) a la incapacidad de explicar que pueden darse errores sobre elementos normativos del tipo que tengan su causa en un error de Derecho y ser calificados como errores de tipo (excluyentes del dolo); b) al entendimiento de un sector doctrinal del error sobre los presupuestos objetivos de una causa de justificación (que no comparto) según el cual este error, a pesar de tener su causa en un error de hecho, no es un error de tipo (no excluye el dolo), sino que se trata de un error de prohibición (excluye la culpabilidad).

Actualmente existe acuerdo en aceptar que el error de tipo es aquel en el que incurre el sujeto que desconoce que en el hecho que realiza concurre una circunstancia que describe una determinada infracción penal, un elemento de un tipo objetivo de la Parte especial del CP, con independencia de que el sujeto conozca que se trata de un elemento que señala la prohibición penal de la conducta, que se trata de un elemento contenido en un tipo penal²⁵⁵. Además, acerca de los efectos del error de tipo, existe también acuerdo en que excluye (el elemento cognoscitivo de) el dolo y la imprudencia cuando es invencible, pero solo el dolo, dejando subsistente la imprudencia, cuando es vencible²⁵⁶.

Conforme a la teoría restringida de la culpabilidad (partiendo de la teoría de los elementos negativos del tipo y entendiendo el dolo como objetivamente malo) nos

²⁵³ La doctrina señala como el origen del paso de la distinción entre error de hecho y de Derecho a la de error de tipo y error de prohibición en Alemania a V. HIPPEL, *Bewußtsein*, 1924; DOHNA, *Recht und Irrtum*, 1925; WELZEL, *SJZ* 1948, 368; *MDR* 1951, 65; NIESE, *SJZ* 1950, 31. *Vid.* acerca de este tema además en España, RODRÍGUEZ MOURULLO, *Legítima defensa*, 1976, 79 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 144 ss., 219 ss.; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/3.

²⁵⁴ LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2838; *EPB*, 2002, 656; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/2.

²⁵⁵ Para la definición de error de tipo, *vid.* LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2838; *EPB*, 2002, 656; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/4 ss.

²⁵⁶ Sobre los efectos del error de tipo, *vid.* LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2838; *EPB*, 2002, 656 ss.; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/4 ss.

encontramos con que, adicionalmente al error sobre un elemento del tipo indiciario o estricto, también es error de tipo aquel que recae sobre los presupuestos materiales de una causa de atipicidad o de justificación^{257/258}, puesto que son estos dos los componentes de la materia de la prohibición. La ausencia de los presupuestos objetivos o materiales de las causas de atipicidad y de justificación es parte del fundamento del injusto penal²⁵⁹. Éste es un tema que ha sido ampliamente debatido por la doctrina. Si el sujeto no conoce la concurrencia en su hecho de alguno de los presupuestos de la prohibición, lo que él se representa ya no es una conducta que esté desvalorada por el Derecho, y en consecuencia actúa sin dolo, a pesar de que en la conducta sí concurre el elemento del tipo de injusto desconocido por el sujeto y la conducta esté objetivamente prohibida²⁶⁰. En cuanto a los efectos, son los del error de tipo, es decir, excluye siempre el dolo, y si es invencible, excluye adicionalmente la imprudencia.

Las consecuencias de la naturaleza y ubicación sistemática del error de tipo son diversas y varían en cuanto se trate de un error vencible o invencible. No obstante, tanto en

²⁵⁷ Como ya quedó anotado *supra*, existe un debate muy importante asociado al tratamiento del error sobre la concurrencia del hecho de los presupuestos objetivos o materiales de una causa de justificación: para unos se trata de un error de prohibición (teoría estricta de la culpabilidad) y, para otros, de un error de tipo (teoría restringida de la culpabilidad). Sin embargo, hay acuerdo en que el error sobre la existencia misma o los límites de una causa de justificación es un error de prohibición. Para una explicación de este debate, *vid.*, por todos, LUZÓN PEÑA, *Estudios Penales*, 1991, 83 ss.; *EJB II*, 1995, 2851; *Curso, PG I*, 1.ª, 1996, 483 ss.; *EPB*, 2002, 664 ss.; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/86 ss.

²⁵⁸ El error sobre los presupuestos de las causas de atipicidad y de exclusión de la tipicidad penal es una clase de error paralelo al error sobre los presupuestos de las causas de justificación, sean estas causas de atipicidad por falta de toda relevancia jurídica o causas de exclusión solo de la tipicidad (o del injusto) penal. El error sobre la concurrencia de los presupuestos de una causa de atipicidad es un error de tipo, con los efectos de este según sea vencible o invencible. Así, por muchos, LUZÓN PEÑA, *Estudios Penales*, 1991, 83 ss.; *EJB II*, 1995, 2851; *EPB*, 2002, 671; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/97.

²⁵⁹ MIR PUIG, *PG*, 5.ª, 1998, 573, si bien no adopta la teoría de los elementos negativos del tipo (por su particular concepción del tipo), ilustra bastante bien la cuestión cuando afirma, a propósito del error, lo siguiente: “La ausencia de una agresión fundamentadora de legítima defensa constituye un *hecho* necesario para la presencia de una infracción penal completa, en el sentido de concreta infracción que permite el hecho. El supuesto de hecho de la concreta norma prohibitiva requiere una situación fáctica que no sólo realice la tipicidad abstracta del hecho, sino que no esté integrada por hechos –como determinadas agresiones– que lo justifiquen. Los presupuestos objetivos de una causa de justificación dan lugar a una situación fáctica distinta de la prohibida por la norma concreta. El *hecho* concretamente prohibido no se agota en la parte de situación descrita en el tipo del delito, sino que comprende también la ausencia en dicha situación de los hechos que dan lugar a una causa de justificación”.

²⁶⁰ Así, por varios, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, 150.

el delito de defraudación tributaria como en los demás delitos en los que no se encuentra tipificada la comisión imprudente, los efectos del error de tipo vencible e invencible son “coincidentes”, puesto que tampoco hay conducta típicamente antijurídica en los casos en los que el error excluye el dolo pero persiste un actuar imprudente; con la precisión que en el error de tipo invencible la conducta está justificada, mientras que, en el error de tipo vencible, la conducta es penalmente atípica. Por ello, y en relación directa con lo que en esta investigación importa, las consecuencias del error vencible e invencible de tipo, cuando solo está prevista la comisión dolosa, son: a) el error excluye la responsabilidad civil por el delito²⁶¹ (de la que habla el CP, pero no necesariamente en el error vencible, podría haber una norma que estableciera por un daño imprudente, por ejemplo); b) frente a la conducta en error de tipo no cabe legítima defensa, solo la más limitada reacción del estado de necesidad defensivo (la conducta no constituye una agresión ilegítima, a pesar de que podría poner en peligro bienes jurídicos ajenos)²⁶²; c) puede fundamentarse autoría mediata de quien provoca o aprovecha el error del sujeto, puesto que se trata de una causa de justificación de la acción (no existe desvalor de acción, se trata de un supuesto de caso fortuito), que puede o no excluir el desvalor de resultado²⁶³; d) no puede apreciarse participación punible según el principio

²⁶¹ Vid. la detallada explicación de la interpretación del art. 118.2 CP que realiza LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/15 n. 3.

²⁶² Cfr. LUZÓN PEÑA, *Legítima defensa*, 1978, 178 ss.; *Estudios Penales*, 1991, 75 ss., 123 s.; *EJB II*, 1995, 2845; *EPB*, 2002, 2840; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/15, 23/17 s., 20 s., 24/48 ss.

²⁶³ Así, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/14: “Si es un error de tipo objetivamente invencible, al tratarse de un supuesto específico de caso fortuito y no haber dolo ni imprudencia alguna en la actuación, que se ha llevado a cabo con la diligencia objetivamente debida, no sólo desaparece la parte subjetiva del tipo penal, sino que no hay ningún desvalor de la acción, que por tanto, aunque haya desvalor del resultado (o, en los delitos de mera conducta, desvalor objetivo del hecho o de la situación), no es antijurídica. Se trata pues de una *causa de justificación de la acción* (aunque no del resultado)”. Vid., además, LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2840; *EPB*, 2002, 658 s. En relación con la (no pacífica) distinción entre causas de justificación que excluyen el desvalor de acción y que excluyen el desvalor de resultado, vid. LUZÓN PEÑA, *Legítima defensa*, 1.^a, 1978, 90 n. 326, 92 n. 335, 121 ss., 249 ss., 296 n. 583, 309 n. 625; *Estudios Penales*, 1991, 78 ss., 79 n. 13, 125 s., 142, 143 s., 155, 185 ss., 348 s.; *Causas de justificación*, 1995, 33 s., 36 s.; *EJB I*, 1995, 990 ss.; *EJB II*, 1995, 2466; *EPB*, 2002, 247 s., 597.

de accesoriad limitada de la participación, puesto que la conducta no es típicamente antijurídica²⁶⁴.

Ahora bien, acerca del error de prohibición no existe acuerdo doctrinal ni en relación con su concepto ni acerca de sus efectos. Conforme a la teoría restringida de la culpabilidad, que es la que aquí se acoge, el error de prohibición es aquel en el que incurre el sujeto cuando, siendo consciente de todas las circunstancias que concurren en su hecho, es decir, conociendo todos los elementos fundadores de la prohibición, sin embargo, desconoce la valoración negativa de su conducta, que su hecho está prohibido jurídicamente²⁶⁵. Los efectos del error de prohibición, sobre la prohibición jurídica general y conforme a la teoría restringida de la culpabilidad, son: la exclusión de la culpabilidad del sujeto si el error es invencible, puesto que no hay cognoscibilidad individual de la antijuridicidad, lo que excluye la posibilidad de determinación normal por la norma; y la atenuación de la culpabilidad si es vencible, puesto que hay cognoscibilidad pero no conciencia de la antijuridicidad, lo que merma la posibilidad individual de determinación normal por la norma²⁶⁶.

²⁶⁴ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 201 s., 251 s; *EPB*, 2002, 142; *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, 155; en SERRANO-PIEDRECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 53.

²⁶⁵ Para una definición del error de prohibición, *vid.* LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/49 ss. Cfr. también DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Torio*, 1999, 335 ss.; en LUZÓN PEÑA/MIR PUIG, *Cuestiones actuales de la teoría del delito*, 1999, 78; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, 159 ss. Para un detallado estudio del error de prohibición, por todos, *vid.* NIETO MARTÍN, *El conocimiento del Derecho*, 1999, *passim* [se recomienda la recensión de FAKHOURI GÓMEZ, *RDPCr* 8 (2001), 403 ss.]; FELIP I SABORIT, *Error iuris*, 2000, *passim* [se recomienda la recensión de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *RDPCr* 9 (2002), 359 ss.], OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 89 ss.

²⁶⁶ Como ya quedó dicho, acerca de los efectos del error de prohibición no hay consenso. Para unos, este error no afecta al dolo sino solo a la culpabilidad del sujeto, que queda excluida si el error es invencible y que resulta atenuada si es vencible (teoría de la culpabilidad), mientras que para otros el error de prohibición también excluye el dolo y la imprudencia cuando es invencible y solo el dolo, pero no la imprudencia, cuando es vencible (teoría del dolo, que tiene además importantes variantes). Creo acertada la teoría de la culpabilidad en su versión restringida y flexible, por lo que, en consecuencia, considero que el único error que por efecto tiene la exclusión del dolo es el error de tipo objetivamente vencible o invencible. Cfr.: DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LL* 1986-4, 525; *Em-Casabó I*, 1999, 674 s.; *LH-Torio*, 1999, 349; *Em-Valle*, 2001, 224; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 164 ss., 170, 173; LUZÓN PEÑA, *EPB*, 2002, 661 s., 664; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/74 ss.; TRAPERO BARREALES, *El error*, 2004, 223 ss.; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 38 n. 17.

Hay que tener en cuenta además que, conforme a una teoría flexible o suavizada de la culpabilidad que es la que en este trabajo se acoge²⁶⁷, se ha propuesto apreciar con mayor generosidad errores de prohibición invencibles con base en el reconocimiento de que el Derecho no debe exagerar las exigencias del conocimiento al sujeto en una sociedad cada vez más compleja y con un sistema jurídico cuyos mandatos y prohibiciones en ciertos ámbitos son cada vez menos evidentes para los ciudadanos, al no derivarse su conocimiento sin más de los hechos o de la socialización normal del sujeto²⁶⁸.

Otra discusión distinta es la relativa al caso en que el sujeto yerra específicamente sobre la prohibición penal de la conducta, que mayoritariamente se considera irrelevante y que normalmente (y de forma impropia) es llamado “error sobre la punibilidad”²⁶⁹. Siguiendo a DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO²⁷⁰, considero que en algunos supuestos la motivación del

²⁶⁷ Se adopta en este trabajo una posición en la línea que inicialmente trazaron RUDOLPHI, *Unrechtsbewußtsein*, 1969, 193 ss., *passim*; ROXIN, *AT I*, 3.ª, 1997, 944 ss. (= *PG I*, 1997, 865, 878 ss.). Y que en España ha defendido expresamente, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Em-Casabó I*, 1999, 675; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 175; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 207 s., entre otros trabajos. Y a ella se han acogido, p. ej., OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 42 ss., y, añadiendo una puntualización, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 28/6 ss., 16 s., quien compartiendo las líneas generales de la posición expuesta, entiende que no debe significar que se excluya la invencibilidad, sino todo lo contrario, “en el caso más claramente asociado a factores subjetivos individuales de que concurren circunstancias excepcionales, condiciones o cualidades en un sujeto que supongan la imposibilidad de conocer la ilicitud de su conducta, que sería accesible al sujeto medio (deficiencias culturales o de inteligencia, situaciones psicológicas difíciles que no excluyan la imputabilidad, incluso razones de llegada muy reciente al país sin conocimiento de idioma, costumbres o normas muy distintas de las del país de origen, etc.)”. Así, en estos términos y subrayando también este punto, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 214.

²⁶⁸ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 174 s.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 211 s. En relación con los requisitos o criterios para valorar la vencibilidad o invencibilidad del error de prohibición *vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 175 s.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 213; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 28/7 ss., especialmente 28/14. En detalle, evaluando las diferentes posturas y con ulteriores referencias, OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 155 ss.

²⁶⁹ Considera impropia esta terminología, LUZÓN PEÑA, *EPB*, 2002, 2843; *Curso, PG I*, 1.ª, 1996, 463; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/50, señalando que también podrían apreciarse errores sobre la punibilidad como categoría residual independiente del injusto y de la culpabilidad, que serían habitualmente irrelevantes.

²⁷⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO propone una solución próxima a la de LUZÓN PEÑA, *EJB*, 1995, 2843; *EPB*, 2002, 662; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/50. *Vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *PJ* 16 (1989), 184 (en este trabajo presenta diferentes posibilidades del alcance del conocimiento de la antijuridicidad y, por tanto, de la relevancia del error, sin tomar postura); *Em-Casabó I*, 1999, 674 s.; *LH-Torio*, 1999, 357; en LUZÓN

sujeto no será la misma si conoce solo la prohibición general de su hecho que si conoce en particular la prohibición penal, por lo que resulta deseable que este error sea tenido en cuenta como una atenuante analógica de la culpabilidad que puede llegar a ser muy cualificada, puesto que de hecho afecta a la culpabilidad del sujeto, aunque no la excluye por no estar totalmente anulada su capacidad de motivación normal por las normas²⁷¹. Sin embargo, el recurso a la atenuante analógica debe producirse cuando haya efectivamente una situación de disminución de la culpabilidad que permita la analogía material, lo que convertiría la atenuación en facultativa²⁷².

El error de prohibición puede darse de diferentes formas²⁷³: a) error de prohibición directo o no razonable²⁷⁴ (es decir, el no derivado de un error de tipo), que será en el que incurre un sujeto cuando no es consciente del carácter injusto de su hecho, y que se divide en i) error sobre la existencia de una prohibición, ii) error sobre la validez de una norma y iii) error de subsunción; b) error de prohibición indirecto, que es aquel que recae sobre los límites

PEÑA/MIR PUIG, *Cuestiones actuales de la teoría del delito*, 1999, 79; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 163; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 208. Cfr., además, OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 61 ss., 65.

²⁷¹ Si no hay agravantes, supone que el marco penal se reduce a la mitad inferior del señalado para la correspondiente figura del delito, como dispone el art. 66.1.1.^ª CP, pero que, según las circunstancias, podría considerarse muy cualificada, con los efectos del art. 66.1.2.^ª CP, pena inferior en uno o dos grados, es decir, la misma consecuencia que el error de prohibición vencible. Sin olvidar la valoración y compensación, si concurren agravantes, que prevé el art. 66.1.7.^ª CP.

²⁷² Acerca de la discusión sobre el objeto del conocimiento de la antijuridicidad, *vid.* ampliamente y con ulteriores referencias, FELIP I SABORIT, *Error iuris*, 2000, *passim* [se recomienda la recensión de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *RDPCr* 9 (2002), 359 ss.].

²⁷³ Acerca de las diferentes formas del error de prohibición, *vid.* en detalle y con ulteriores referencias, por todos, OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 89 ss.

²⁷⁴ Cuando se habla de error de prohibición se hace referencia siempre al error de prohibición directo o no razonable. Se dice que no es razonable porque el sujeto conoce todos los elementos fundadores o presupuestos de la prohibición y, sin embargo, por un error inconsecuente con tal conocimiento, desconoce la valoración negativa y prohibición jurídica de esa conducta. Cfr. LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^ª, 2015, 17/49.

o la existencia de una causa de justificación o de atipicidad^{275/276}; y, por último, c) error de prohibición mediato (o indirecto también²⁷⁷), que es el que se da como consecuencia de un error de tipo.

Las consecuencias de la naturaleza y ubicación sistemática del error de prohibición son diversas: a) no excluye la responsabilidad civil por el delito²⁷⁸; b) frente a la conducta en error de prohibición invencible cabe legítima defensa (la conducta constituye una agresión ilegítima)²⁷⁹; c) puede fundamentarse autoría mediata de quien provoca o aprovecha el error (subjetivamente invencible o vencible, en ambos casos siempre que se refiera a un hecho

²⁷⁵ Conforme a la teoría restringida de la culpabilidad (y a cualquier teoría), el error sobre los límites o la existencia de una causa de justificación (o de atipicidad) es un error de prohibición. *Vid.* LUZÓN PEÑA, *Estudios Penales*, 1991, 83 ss.; *EJB II*, 1995, 2851; *Curso, PGI*, 1.ª, 1996, 483 ss.; *EPB*, 2002, 664 ss.; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/94 ss.

²⁷⁶ El error sobre la existencia o el alcance de una causa de atipicidad o de exclusión de la tipicidad penal es una clase de error paralelo al error sobre la existencia o el alcance de una causa de justificación, sean estas causas de atipicidad por falta de toda relevancia jurídica o causas de exclusión sólo de la tipicidad (o del injusto) penal. LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/98, explica claramente la cuestión así: “La creencia errónea de estar amparado por una causa de atipicidad o de exclusión de la tipicidad penal no admitida por el ordenamiento (por ej. creer que el consentimiento del afectado en el homicidio hace la conducta ya atípica por carecer de toda relevancia jurídica o que al menos excluye su tipicidad penal), o el error sobre los límites jurídicamente admitidos para una causa existente de exclusión de la tipicidad (de las excluyentes del tipo indiciario de todo ilícito por falta de toda relevancia jurídica o de las excluyentes sólo de la tipicidad penal), sería en el primer caso un error de prohibición y en el segundo un error sobre la prohibición penal (que abreviadamente se suele denominar sobre la punibilidad) de la conducta, que para la doctrina dominante es irrelevante, aunque realmente puede atenuar la culpabilidad del sujeto”. Sobre la cuestión del error sobre la existencia o el alcance de una causa de atipicidad, *vid.* LUZÓN PEÑA, *Estudios Penales*, 1991, 83 ss.; *EJB II*, 1995, 2851; *EPB*, 2002, 671; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/98.

²⁷⁷ Se propone “reservar” la denominación de error de prohibición mediato para aquel error de prohibición que es consecuencia de un error de tipo y respetar la denominación mayoritaria de “error de prohibición indirecto” para aquel que recae sobre la existencia o alcance de causas de justificación. No obstante, los dos podrían recibir indistintamente la denominación de error de tipo mediato o indirecto puesto que en ambos casos se tratará de una consecuencia razonable de la ignorancia de los presupuestos de la prohibición. *Vid.* LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2839; *EPB*, 2002, 657; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/84; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 96 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, 151 n. 5.

²⁷⁸ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, 174; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/15 n. 3, 17/63.

²⁷⁹ Esta consecuencia se da, no obstante, de *lege lata*, puesto que, siguiendo a LUZÓN PEÑA, el error de prohibición invencible como causa de inculpabilidad no excluye la ilegitimidad de la agresión, por lo que cabe contra ella legítima defensa (en el Derecho vigente), aunque de *lege ferenda* sería preferible la exclusión de la legítima defensa, y la admisión sólo de estado de necesidad defensivo, contra las agresiones inculpables. Así, LUZÓN PEÑA, *Legítima defensa*, 1978, 340 ss.; *Estudios Penales*, 1991, 75, 126, 136, 150 ss.; *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/63, 23/23.

doloso, claro) del sujeto²⁸⁰; d) puede apreciarse participación punible según el principio de accesoriad limitada de la participación, puesto que la conducta realizada en error de prohibición es típicamente antijurídica²⁸¹.

3. PECULIARIDADES DEL TRATAMIENTO DEL ERROR EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Recapitulando, el delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305.1 CP tiene ciertas particularidades que resultan relevantes en materia de error y que constituyen la base de una importante discusión doctrinal que se ha dado durante décadas.

En primer lugar, el delito de defraudación tributaria no admite la comisión imprudente, por ello, la calificación de un error como de tipo o de prohibición vencible marcará la frontera entre una conducta punible y una impune, es decir, dicha calificación será determinante de la irrelevancia o relevancia penal según se incurra en el primero o en el segundo, respectivamente (teniendo en cuenta que el error de prohibición invencible tampoco conlleva responsabilidad penal)²⁸². Esta afirmación es consecuente con el entendimiento

²⁸⁰ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, 174.

²⁸¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre los elementos normativos del tipo penal*, 2008, 174; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/63.

²⁸² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 417, quien afirma: “En primer lugar, y ante todo, hay que partir de la base de que en dicho terreno [*scil.* en el terreno de lo socioeconómico] no poseerá una operatividad absoluta la distinción entre lo que sea un error sobre el tipo y lo que sea un error sobre la prohibición. La razón ya ha sido explicitada en páginas anteriores, y reside en la circunstancia de que los tipos penales económicos no admiten como regla general la posibilidad de la ejecución imprudente. De este modo, y de conformidad con lo dispuesto en el apdo. 1 del art. 14 de nuestro C.p. [*sic.*], la presencia de un error vencible sobre el tipo en un delito económico conducirá necesariamente a la absolución puesto que, al no preverse el castigo de la comisión por imprudencia, la responsabilidad penal queda excluida. Por el contrario, a tenor de lo prevenido en el apdo. 3 del propio art. 14, la concurrencia de un error vencible sobre la prohibición deja subsistente la responsabilidad criminal en todo caso, puesto que se impondrá la pena inferior en uno o dos grados a la que prevea el tipo correspondiente. Así las cosas, en suma, cabe retener la idea de que la calificación de un determinado error como error de tipo o error sobre la prohibición será determinante de la irrelevancia o relevancia penal, respectivamente, de la conducta”. También, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 199, 202 s., 219.

prácticamente unánime²⁸³ de que el tratamiento del error previsto en el art. 14.1 y 3 CP privilegia el error de tipo frente al error de prohibición. Esto es cierto como idea general y en referencia a los errores vencibles. El hecho realizado en error de tipo vencible solo será punible si la ley prevé la comisión imprudente en el tipo penal, mientras que el error de prohibición vencible es punible, aunque atenuadamente, y, normalmente, si ambos errores vencibles fueran punibles, suele tener consecuencias más benignas la apreciación de un error de tipo vencible que la de un error de prohibición vencible²⁸⁴. Existen importantes consecuencias también en materia de autoría y participación, al producirse la exclusión del

²⁸³ En sentido contrario, y con carácter excepcional, FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 453 ss.; LLP 2011-82, 74 ss.

²⁸⁴ Con estas palabras, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 202 s. No obstante, señala DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 203 s., que esta regla general se ha visto exceptuada en alguna medida por la regulación especial de algunos delitos, p. ej., del delito de lavado o blanqueo de bienes, capitales, activos o dinero del art. 301.3 CP que prevé una modalidad por imprudencia grave que supone una pena que puede ser superior a la que se derivaría de un delito de lavado o blanqueo cometido en error de prohibición vencible. Para estas excepciones, continúa, “Martínez-Buján propone de *lege ferenda* modificar los marcos penales para que no se produzca la consecuencia señalada y de *lege lata*, al menos para errores vencibles ‘sobre términos normativos jurídicos’, calificarlos como errores de prohibición, por resultar las consecuencias más favorables para el sujeto”. Continúa diciendo que esta propuesta parece político-criminalmente razonable, aunque cree que admite también una fundamentación dogmática que formula y que por su innegable interés y novedad transcribo aquí: “Salvo supuestos de doble error, todo error de tipo conduce también al desconocimiento de la prohibición, aunque naturalmente, el primero desplaza al segundo; en los supuestos excepcionales mencionados podría defenderse la inversión de la regla (resolver el ‘curso de errores’ en el sentido inverso) para no llegar a tratamientos desiguales e incluso a despropósitos valorativos. Pero hay que valorar si con ello se vulnera el principio de vigencia, de modo que se vacíe el art. 301 CP; ello dependerá de si son concebibles casos de blanqueo por imprudencia grave no derivada de un error de tipo, pues es claro que éstos serán relativamente frecuentes (error sobre la cualidad delictiva de la actividad de que proceden los bienes). Por lo demás, desde la postura que defiende, la participación en un hecho realizado en error de prohibición, por permanecer intacto el injusto típico, será también típica y punible, en virtud del principio de accesoriadad limitada de la participación; por el contrario, la participación es atípica e impune en un hecho cometido en error de tipo invencible (excluidos el dolo y la imprudencia, falta el injusto típico) y presentará todos los problemas y particularidades de la participación en los delitos imprudentes cuando el error de tipo sea vencible y esté tipificada la correspondiente figura del delito imprudente (no será típica y punible, claro está, la participación en un hecho cometido en error de tipo vencible, cuando no exista el correspondiente delito imprudente). Por lo tanto, también la participación recibe un tratamiento más severo en caso de error de prohibición. Todo ello, naturalmente, sin prejuzgar la posible existencia de un supuesto de autoría mediata, si se dan sus presupuestos, en casos de error de tipo o prohibición”. Finalmente, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 203, menciona que existen otras posibles excepciones también en los arts. 317, 331, 344 o 358 CP, en que la ley prevé para la modalidad por imprudencia grave la pena inferior en grado a la del delito doloso, cuando la pena prevista para el hecho cometido en error de prohibición vencible es la inferior en uno o dos grados.

injusto, con base en el principio de accesoriedad limitada de la participación, no serán relevantes jurídico-penalmente tampoco las conductas de los partícipes, lo que sería diferente en el caso del error de prohibición (sólo se afecta la culpabilidad del autor, por lo que cabe la participación punible)²⁸⁵.

En segundo lugar, la técnica de tipificación que se utiliza en este delito es de remisión normativa, en este caso a la normativa tributaria, y por ello, desde la definición propuesta, se trata de una ley con elementos normativos en sentido amplio²⁸⁶, se entienda ulteriormente como un tipo penal en blanco, un tipo con elementos normativos (“en sentido estricto”) o un tipo penal con elementos de valoración global del hecho. Si bien en parte el problema es de denominaciones, lo cierto es que se le ha otorgado relevancia a la distinción entre las diferentes categorías en materia de error, como se verá a continuación.

En tercer lugar (y en concreto en relación con el delito de defraudación tributaria), algunos de los defensores de la teoría de la culpabilidad han desarrollado soluciones dogmáticas y político-criminales que exceptúan la calificación del error sobre la existencia de la normativa fiscal de remisión como un error de prohibición²⁸⁷.

²⁸⁵ Que el error sea de tipo o de prohibición tiene relevancia para terceros intervinientes en el hecho, en virtud del principio de accesoriedad limitada de la participación, que entiendo se encuentra vigente en el Derecho español: DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 201 s., 251 s; *EPB*, 2002, 142; en SERRANO-PIEDecasas/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 53.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 204.

²⁸⁶ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 417.

²⁸⁷ Esta tendencia se originó en la doctrina alemana a propósito del error en el delito de defraudación tributaria; *vid.* BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, 145 ss.; MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 93 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, *passim*, especialmente 367 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 423. No obstante, como afirma MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 418, pareciera que esta tendencia se ha extendido a los demás delitos socioeconómicos, así: “La enorme trascendencia que posee el examen del error en la órbita económica se deriva del hecho de que la corriente de opinión mayoritaria ha venido propugnando la conveniencia de abordar aquí los aspectos referentes al error vencible de prohibición con criterios diferentes a los que rigen en el seno del Derecho penal nuclear, aduciéndose a tal efecto tanto razones dogmáticas como político criminales. En otras palabras, y centrándonos en el punto capital de la polémica, lo que se ha venido debatiendo con intensidad en los últimos tiempos es si en el ámbito económico el poder punitivo del Estado debe intervenir con la misma energía con que interviene en el marco del Derecho penal nuclear o, si por el contrario, las especiales características que rodean aquel sector de la criminalidad aconsejan una menor injerencia en los derechos del ciudadano, plasmada en el otorgamiento de una mayor operatividad de la institución del error”. Personalmente, adoptando la posición de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 363 s.,

Por regla general, el error sobre las circunstancias fácticas empíricas no ha generado mayor controversia, se reconoce mayoritariamente que excluye el dolo y tiene las demás consecuencias del error de tipo²⁸⁸. Esto pasaría, por ejemplo, cuando el sujeto se olvida de que realizó el hecho imponible, porque no recuerda la celebración de un particular negocio jurídico.

El problema más relevante en materia de error en el delito de defraudación tributaria está relacionado con la equivocación o ignorancia sobre la normativa tributaria de remisión y, en concreto, con el error sobre la obligación jurídico-tributaria²⁸⁹. Debido a que se discute si el conocimiento de que se incumple la obligación jurídico-tributaria material debe ser abarcado por el dolo o, en otras palabras, si el sujeto tiene que saber, para actuar con dolo, que infringe la norma de remisión. Por ejemplo, hay que preguntarse si se excluye el dolo o no, cuando el sujeto no sabe que tiene que tributar, o piensa que solo están obligadas determinadas personas (entre las que no está incluido él) o yerra acerca de los límites de la obligación tributaria.

En este sentido, este problema es especialmente relevante en el contexto de los defensores de la teoría de la culpabilidad, para quienes el error de tipo excluye el dolo (y la imprudencia si es invencible), mientras que el de prohibición afecta solo a la culpabilidad. Y no tanto para los defensores de la teoría del dolo, puesto que para ellos tanto el error de tipo

considero que debe mantenerse en todo caso la distinción entre error de tipo y error de prohibición, pero añadiendo las consecuencias que se derivan de la teoría flexible de la culpabilidad que defiende.

²⁸⁸ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 205; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 33 s.; LLP 2011-82, 61 s.; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/18; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 423. Hay que tener en cuenta el caso en que el error tenga su origen en la indiferencia del autor, para el cual parte de la doctrina propone la aplicación de la pena del delito doloso. Ampliamente sobre la indiferencia como criterio delimitador entre dolo e imprudencia, RAGUÉS I VALLÈS, *Ignorancia deliberada*, 2008, 170 ss. *Vid.* también para las diferentes posturas acerca de la responsabilidad penal de los “indiferentes”, FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 487 s. En estos supuestos de error, adopto no obstante la posición de LUZÓN PEÑA, *EJB II*, 1995, 2843 ss.; *EPB*, 2002, 662; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/51; en este mismo sentido, *vid.* MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 48; NIETO MARTÍN, *El conocimiento del Derecho*, 1999, 245; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Torio*, 1999, 352 s.; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 45 s.

²⁸⁹ Así también, FAKHOURI GÓMEZ, LLP 2011-82, 61 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 423; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/18.

como el de prohibición excluyen el dolo (y, si son invencibles, la imprudencia), de modo que no sería muy relevante definir si el error sobre la norma de remisión es un error de tipo o un error de prohibición²⁹⁰.

4. PROPUESTAS DE TRATAMIENTO DEL ERROR EN EL DELITO FISCAL

Esta breve exposición no pretende ser exhaustiva, sino que se recogen las posturas que considero más interesantes, por ser o haber sido las más defendidas o plantear novedades en la discusión. Se hará referencia principalmente a las propuestas de tratamiento del error en el delito fiscal en la doctrina española, aunque también a algunas propuestas de tratamiento en la doctrina alemana, que se ha ocupado en profundidad de este asunto.

Como se advertía antes, muchas son las definiciones y contenidos que tienen la mayoría de estos elementos, por lo que la clasificación que se propone a continuación simplifica en gran medida la discusión. Además, no todas las posturas son desarrolladas completamente, haciéndose difícil entender el enfoque o las consecuencias de algunas de ellas. Por ello, la inclusión de autores en una misma categoría no significa que orienten la cuestión totalmente del mismo modo, la resuelvan con los mismos criterios o la fundamenten igual. No obstante, me parece que las clasificaciones permiten realizar una exposición organizada y, entonces, presentar distinciones relevantes, que pueden resultar útiles en orden a explorar una de las cuestiones que han sido más controvertidas en el Derecho penal moderno: el error sobre las normas de remisión y, en concreto, en el delito de defraudación tributaria.

Finalmente, es preciso tener en cuenta que el tipo penal del delito de defraudación tributaria del art. 305.1 CP posee muchos elementos descriptivos y normativos, y las discusiones se centran muchas veces en solo alguno(s) de ellos. Es decir, la caracterización

²⁹⁰ Así también, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 189 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 64; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 418 ss.

de este delito como un tipo penal en blanco, con elementos normativos o con elementos de valoración global del hecho depende de si alguno (o algunos) de los elementos es en blanco, normativo o de valoración global del hecho. A mi juicio, se exagera un poco la clasificación, pues en todo caso estarían contenidos junto con otros elementos que serían simplemente normativos o descriptivos.

A. Soluciones con la teoría de la culpabilidad

i) *El delito de defraudación tributaria como un tipo que contiene elementos de valoración global del hecho*²⁹¹

Conforme al concepto de elementos de valoración global del hecho propuesto por ROXIN, hay tipos penales que contienen elementos en los que pueden diferenciarse los presupuestos fácticos (debe incluir hechos institucionales, jurídicos, entre otros) fundamentadores de la valoración de la conducta, que pertenecen al tipo, de la desvaloración global misma que se corresponde con el juicio de antijuridicidad²⁹². En estos casos, el tratamiento del error sería el siguiente: el error sobre los presupuestos es un error de tipo que excluye el dolo, mientras que el error sobre la valoración es un error de prohibición que afecta la culpabilidad²⁹³.

Como ya fue analizado, en la doctrina española DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO propone el tratamiento del elemento “indebidamente” como un elemento de valoración

²⁹¹ Entienden el delito de defraudación tributaria como un tipo que contiene elementos de valoración global del hecho, entre otros, MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 21 s.; MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 59; *PG*, 2.^a, 1996, 404; *Teoría*, 4.^a, 2007, 164; en MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, *PG*, 7.^a, 2007, 384 (“elemento referido a la antijuridicidad”); GRACIA MARTÍN, *RDPCr* 13 (2004), 475; MORILLAS CUEVAS, en COBO DEL ROSAL (coord.), *DP español, PE*, 2.^a, 2005, 634; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 118 n. 64.

²⁹² Vid. ROXIN, *Offene Tatbestände*, 2.^a, 1970, 81-83, 135-139, *passim* (= *Tipos abiertos*, 1979, 131-134, 213-220, *passim*); *AT I*, 4.^a, 2006, 301-304 (= *PG I*, 1997, 299-302).

²⁹³ ROXIN, *Offene Tatbestände*, 2.^a, 1970, 159 (= *Tipos abiertos*, 1979, 232); DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 427; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/100; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 426.

global del hecho²⁹⁴ y entiende que el tratamiento del error sobre estos elementos debe ser, con carácter general, el que se acaba de mencionar²⁹⁵. No obstante, considera que en relación con estos elementos es posible (y se refiere en concreto al delito de defraudación tributaria) que el conocimiento de los presupuestos haga prácticamente imposible el desconocimiento de la prohibición²⁹⁶. Afirma, en concreto, que “(...) para que el sujeto que elude el pago de un ‘tributo’ actúe con dolo, ha de conocer que aquello que no paga es un tributo; ello presupone sobre todo el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria, por lo que, si, aunque sea por el desconocimiento de las normas tributarias (y naturalmente por el desconocimiento del hecho imponible), el sujeto no sabe que tiene una deuda con Hacienda, no actúa con dolo, sino en error de tipo: solo el conocimiento de que existe esa deuda tributaria y de la obligación de pagar implican el conocimiento del presupuesto de la prohibición; ciertamente, quien sabe que tiene una deuda tributaria y una obligación de pagar difícilmente va a poder ignorar la prohibición del incumplimiento de la obligación; sin embargo, ello significará que en este ámbito sean prácticamente impensables supuestos de error de prohibición, pero creo que no implica que se confundan presupuesto de la prohibición (existencia de la deuda tributaria) y prohibición misma, sino en todo caso que ambos son más inseparables que en la mayoría de las figuras del delito”²⁹⁷.

En este sentido, entiendo que DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en relación con este delito, privilegia la interpretación del tipo penal en particular, considerando que la obligación tributaria material debe ser parte del tipo penal, decisión de la que se extrae la principal consecuencia para el error, que el error sobre la existencia de la obligación es un error de tipo y no un error de prohibición. Este punto de vista es congruente con el punto de partida que defiende este autor, conforme al cual tanto en relación con los elementos descriptivos como con los normativos, “(...) el elemento cognoscitivo del dolo debe abarcar la concurrencia en el concreto hecho de aquellos datos que la ley considera necesarios y suficientes para que el

²⁹⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 117 s.

²⁹⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 427.

²⁹⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 427.

²⁹⁷ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 408 s.

hombre medio ideal desde el punto de vista del Derecho pueda darse cuenta de que hace algo prohibido”²⁹⁸, de lo cual forma parte el conocimiento de la obligación jurídico-tributaria material.

Adicionalmente, es posible encuadrar en este apartado del entendimiento del delito de defraudación tributaria como un tipo con elementos de valoración global del hecho, además, la concepción de MAIWALD²⁹⁹, que sigue, en la doctrina española, GRACIA MARTÍN³⁰⁰.

MAIWALD entiende que el elemento pretensión tributaria del Estado (y con ello, correlativa obligación jurídico-tributaria desde el punto de vista del sujeto pasivo – “tributario”-), constituye un elemento del deber jurídico en el sentido defendido por ROXIN³⁰¹ y califica el error sobre la normativa tributaria como un error de prohibición conforme entiende que no es posible separar los elementos del delito fiscal en dos niveles identificables (conciencia del significado social y conciencia de la antijuridicidad)³⁰². Afirma que quien sabe que se encuentra obligado al pago de un tributo y, a pesar de ello, defrauda, tiene al mismo tiempo conciencia de la antijuridicidad, sin que sea imaginable que el sujeto obre dolosamente pero sin conciencia del injusto³⁰³. Por lo que, continúa, desde una perspectiva inversa, si el autor no es consciente de que está sujeto a una obligación tributaria, entonces yerra sobre la prohibición globalmente considerada, puesto que tampoco podrá descomponer el deber tributario en dos niveles diferentes³⁰⁴.

²⁹⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 117 ss.

²⁹⁹ MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, *passim*.

³⁰⁰ GRACIA MARTÍN, *RDPCr* 13 (2004), 475.

³⁰¹ La construcción de MAIWALD se apoya en la inicial teoría de ROXIN sobre las características del deber jurídico, que posteriormente denominara “elementos de valoración global del hecho”. *Vid. Offene Tatbestände*, 2.^a, 1970, 147 (= *Tipos abiertos*, 1979, 232). Cfr., además, MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 21 ss.

³⁰² MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 19.

³⁰³ MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 21.

³⁰⁴ MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 21 s.

Esta tesis se apoya en la idea según la cual el entendimiento de una determinada característica como auténtico elemento del tipo (así se trate del objeto material) no tiene por qué conducir de forma forzosa a la conclusión de que el dolo tenga que abarcar el conocimiento de ella. Por lo que considera que solo pueden invocarse razones materiales para justificar la clase de error que se produce cuando se desconoce el deber tributario³⁰⁵.

Esta razón dogmática la acompaña adicionalmente de razones de orden político-criminal. Entiende que no se deben abandonar los postulados de la teoría de la culpabilidad (a favor de la adopción de la teoría del dolo) en el contexto del delito de defraudación tributaria, puesto que se estaría primando injustificadamente al ciudadano que no se interesa por el cumplimiento de sus deberes tributarios³⁰⁶. Lo que resultaría indeseable, apunta, en un sector del Derecho (penal tributario), en el que es postulado irrenunciable una fuerte identificación entre el sujeto contribuyente y el Estado³⁰⁷.

Si bien esta concepción fue inicialmente congruente con la posición de ROXIN³⁰⁸, investigaciones doctrinales posteriores sobre el error en los elementos normativos del tipo y, en concreto, sobre el error en el delito de defraudación tributaria, han criticado esta postura. Y lo han hecho porque consideran que la comprobación de la existencia de una obligación tributaria no se identifica con la valoración global del hecho de eludir fraudulentamente los impuestos debidos, puesto que dicha comprobación constituye precisamente el presupuesto necesario para la valoración³⁰⁹. BACHMANN es contundente al afirmar que, aunque el “(...)

³⁰⁵ MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 15 ss.

³⁰⁶ MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 42.

³⁰⁷ MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 42 s.

³⁰⁸ ROXIN, *Offene Tatbestände*, 2.ª, 1970, 147, (= *Tipos abiertos*, 1979, 228), inicialmente consideraba que si el error sobre la existencia de la pretensión tributaria venía determinado por el desconocimiento de una circunstancia que sirve de base al injusto, como p. ej. el monto de su patrimonio, se trataría de un error de tipo. Si, por el contrario, una vez conocida esta circunstancia, el sujeto pensara que no tiene el deber de pagar impuestos, o creyera que tiene que hacerlo en una cantidad menor de la que en realidad le corresponde, se trataría de un error sobre la obligación, que recibiría el tratamiento del error de prohibición.

³⁰⁹ Para una crítica de la posición de MAIWALD, *vid.* MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, 385; *El error*, 1989, 107 ss.; KUHLEN, *Die Unterscheidung*, 1987, 427 ss.; BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, 176 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en SERRANO-PIEDRECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 58; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVANEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 228; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PG, 5.ª,

‘examen paralelo en la esfera de lo profano’ (según la comúnmente aceptada fórmula de MEZGER) presuponga en este caso una determinada valoración jurídica de las circunstancias que fundamentan la pretensión tributaria estatal, ello no convierte un elemento del tipo en un elemento de valoración global del hecho”³¹⁰. Incluso el propio ROXIN rectificó posteriormente de forma expresa su posición³¹¹.

La postura reformulada de ROXIN incluye el delito de defraudación tributaria y, en concreto, la pretensión tributaria, en los llamados elementos de valoración global del hecho no divisibles. Estos elementos no solo condicionan la antijuridicidad, sino además el propio significado social del hecho y, en consecuencia, no son susceptibles de descomposición, en elementos descriptivos y normativos constitutivos del juicio de antijuridicidad y el juicio de antijuridicidad en sí mismo. Afirma que “(...) en los casos en los que, para comprender el sentido social de la conducta, se ha de haber efectuado la valoración jurídica, tal valoración pertenece también al dolo aun cuando sea prácticamente idéntica al juicio de antijuridicidad. Así p.ej. el error sobre la existencia de una deuda tributaria excluye el dolo del delito de fraude fiscal. Pues el dolo de quien -aunque sea debido a consideraciones jurídicas erróneas- cree no deber impuesto alguno no abarca siquiera al modo del profano aquel perjuicio al fisco que es propio del delito de fraude fiscal”³¹². Afirma que el reconocimiento de la existencia de elementos de valoración global del hecho no divisibles conduce a que en tipos como el delito de fraude fiscal del § 370 AO (y por ejemplo también el delito de infracción del deber de prestar alimentos o manutención del § 170 b) sea difícilmente posible un error de prohibición, porque el conocimiento de la deuda tributaria o de la sujeción al deber de

2016, 428. Desde la teoría del dolo, *vid.* BAUMANN/WEBER/IMITSCH, *AT*, 11.ª, 2003, § 20/22; FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 71.

³¹⁰ BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, 176 s.

³¹¹ *Vid.* ROXIN *AT I*, §12/91 n. 146: “De otra opinión Maiwald 1984, quien invoca con razón mi anterior opinión (Roxin, 1959 [1970], 147); abandono esa opinión”. Mantiene esta idea en la posterior y última edición, *vid.* ROXIN *AT I*, 4.ª, 2006, §12/107 ss.

³¹² ROXIN, *AT I*, § 12/91 (*PG I*, 1997, 464).

alimentos implica necesariamente el conocimiento de la antijuridicidad en aquel que no cumple sus obligaciones³¹³.

En el delito de defraudación tributaria, la valoración jurídica tiene que efectuarse conjuntamente para comprender el sentido social del comportamiento. Dicha valoración pertenece al dolo, aunque la misma se identifique (en la práctica) con el juicio de antijuridicidad. Así, quien deja de pagar un tributo porque desconoce que tiene la obligación jurídica de satisfacerlo, no solo yerra sobre el significado jurídico del hecho, lo que sería un error de prohibición, sino que deja de poder valorar ya el significado social de su conducta, error sobre un elemento del tipo. Por tanto, si el sujeto no conoce las normas relativas a la obligación jurídica de pagar tributos, no puede decirse que el hecho defraudatorio tenga para él un significado social específico. Esta postura es adoptada en la doctrina española, por ejemplo, entre otros, por MIR PUIG, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, LUZÓN PEÑA y DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO³¹⁴.

ii) *El delito de defraudación tributaria como un tipo penal en blanco*³¹⁵

En materia de error en las leyes penales en blanco la discusión se centra en determinar si el dolo ha de abarcar la existencia de la norma de remisión y, por tanto, precisar si el error

³¹³ ROXIN, *ATI*, § 12/92 (*PG I*, 1997, 464 s.).

³¹⁴ Cfr. MIR PUIG, *CDJ 1993-XVIII-XX*, 204; *PG*, 10.^a, 2016, 10/77; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 34; *DPEE*, *PG*, 5.^a, 2016, 427 ss.; LUZÓN PEÑA, *Curso de DP*, *PG*, 1996, 449 s.; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/17; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 114 s., 380 ss.; en SERRANO-PIEDRECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 57 s.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 228; En diverso sentido, cfr. FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 301.

³¹⁵ Entienden que el delito de defraudación tributaria es una ley penal en blanco, entre otros, WARDA, *Abgrenzung*, 1955, 47; MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 15; POLAINO NAVARRETE, *EPCr IX* (1984/1985), 181; GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 286; MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 97; DIETZ, en LEISE/DIETZ, *Kommentar* 1991, § 370/18; FRISCH, en ESER/PERRON (Hrsg.), *Rechtfertigung und Entschuldigung III*, 1991, 256; JAKOBS, *AT*, 2.^a, 1991, 8/47 (= *PG*, 2.^a, 1997, 8/47); SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 40; BACIGALUPO ZAPATER, en BACIGALUPO ZAPATER (dir.), *Curso de DPE*, 2.^a, 2005, 476 ss.; KOHLMANN, *Steuerstrafrecht*, 2005, § 370/672; BAJO FERNÁNDEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 131; SENGE, en ERBS/KOHLHAAS, *Kurz Kommentare*, 2008, § 370/1; ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y participación en el delito fiscal*, 2009, 30; AYALA GÓMEZ, en OCTAVIO

sobre esa norma constituye un error de tipo o un error de prohibición. Aunque vale la pena recordar que en ocasiones la definición de las leyes en blanco y su distinción de otras figuras afines depende precisamente de la decisión de si el dolo debe abarcar o no la norma de remisión o, en otras, del enfoque que se le dé a la discusión (distintas pueden ser las conclusiones cuando se está analizando el problema del respeto al principio de legalidad)³¹⁶, además del problema de denominaciones que mencioné anteriormente y que complica el ámbito de estudio. No obstante, la doctrina mayoritaria (con la salvedad de las etiquetas) entiende que el dolo debe abarcar la concurrencia de los elementos típicos (que se encontrarán previstos tanto en la norma de remisión como en la remitente), pero no así la existencia misma o los límites de la norma de remisión. En consecuencia, un error sobre los presupuestos de la prohibición será un error de tipo, mientras que un error sobre la existencia de la norma de remisión se tratará de un error de prohibición³¹⁷.

Ahora bien, otros sectores de la doctrina han propuesto otras soluciones con excepciones a esta regla general. Uno muy destacado lo conforman los autores que defienden, con diferentes matizaciones, la teoría del dolo, que se analiza *infra*. Pero además, y justamente a propósito del delito de defraudación tributaria, se desarrollaron en Alemania y España otras posturas con fundamento dogmático o político-criminal, que no solo han enriquecido la discusión acerca de los elementos normativos (en sentido amplio) sino que, en concreto, han propuesto salidas para considerar que el dolo debe abarcar el conocimiento

DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 97; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 310; FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 73.

³¹⁶ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 124; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 5/51 ss.

³¹⁷ Cfr., entre otros, WELZEL, *Bild*, 4.^a, 1961, 70 (= *Sistema*, 1964, 117); *Strafrecht*, 11.^a, 1969, 168 (= *PG*, 2.^a, 1976, 235); WARDA, *Abgrenzung*, 1955, 27, 31, 36 ss.; MAIWALD, *Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht*, 1984, 16; JESCHECK, *AT*, 4.^a, 1988, 277 (= *PG I*, 1981, 414 s.); KINDHÄUSER, *GA* 1990, 421 s.; SUAY HERNÁNDEZ, *ADPCP* 1991, 134; BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, 26, 69 ss.; MIR PUIG, *CDJ* 1993-XVIII-XX, 664 ss.; JESCHECK/WEIGEND, *AT*, 5.^a, 1996, 309 (= *PG*, 2002, 309); ZUGALDÍA ESPINAR, *Comentarios I*, 1999, 688; *PG*, 2.^a, 2004, 610; RUDOLPHI, *SK I*, 7.^a, 2002, § 16/18; ARIAS EIBE, *El error en DP*, 2007, 97 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 428 ss. En esta línea se encuadraba también la tesis de ROXIN, *ATI*, 4.^a, 2006, §12/95 (492) (= *PG I*, 1997, 466), si bien parece haber cambiado su opinión en ROXIN, *FS, Tiedemann*, 2008, 381, donde propone el tratamiento de la norma de complemento del tipo penal en blanco como un elemento normativo, de manera que debe ser conocida por el autor para afirmar el dolo.

de la obligación jurídico-tributaria (o la correlativa pretensión jurídico-tributaria del Estado), es decir, la existencia de la normativa de remisión.

A propósito del delito de defraudación tributaria en Alemania, en los años cincuenta del pasado siglo, WELZEL formuló la tesis de la “pretensión tributaria” con la cual buscaba conseguir una redefinición del objeto del dolo³¹⁸, postura que sigue en España PÉREZ ROYO³¹⁹. Según esta teoría, la redacción del antiguo § 396 RAbgO induciría a confusión en relación con lo que el autor tiene que conocer para afirmar la concurrencia de dolo. WELZEL afirma que, conforme a la literalidad de la ley, el objeto de la defraudación no estaría determinado por lo que el Estado percibe con los impuestos, sino por la pretensión tributaria, o sea por lo que el Estado debería percibir, conforme a la normativa tributaria³²⁰. Así, quien por desconocimiento o por una incorrecta interpretación de una norma fiscal, no sabe que con su conducta lesiona la pretensión tributaria estatal, ignorando, por tanto, la existencia (o el importe) de la obligación tributaria, actuaría sin dolo. Así, el error que recae sobre la pretensión tributaria estatal debe ser tenido en cuenta como un error de tipo³²¹.

A la misma conclusión llega WARDA, quien considera que, si el sujeto ignora la obligación tributaria, el tipo de evasión fiscal no podría darse en la práctica. Este autor evita la calificación como error de prohibición aquel que recae sobre la obligación tributaria, afirmando que la reducción de los ingresos estatales vendría motivada, precisamente, por la deslealtad del obligado tributario, la cual constituiría un elemento subjetivo del injusto. La falta de este elemento en los supuestos en los que el sujeto desconoce la obligación impediría ya la apreciación de una conducta típica³²².

Una tercera excepción a la calificación del error sobre la existencia de la normativa de remisión como un error de prohibición la formuló en la doctrina española MUÑOZ

³¹⁸ Cfr. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 152; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.ª, 2016, 424.

³¹⁹ *Vid.* PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 152.

³²⁰ *Vid.* WELZEL, *NJW* 1953, 486 ss.

³²¹ *Vid.* WELZEL, *NJW* 1953, 488 ss.

³²² *Vid.* WARDA, *Abgrenzung*, 1955, 46. Cfr., también, FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 66.

CONDE³²³. Este autor, con base en una perspectiva político-criminal, propone que por muy urgente que se considere la necesidad de identificar a los ciudadanos con la política fiscal del Estado, 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 restantes casos más o menos negligentes -aunque sean verdaderas ‘imprudencias de derecho’-, de incumplimiento, para el ámbito de las sanciones administrativas³²⁴. Por ello, propone otorgar el tratamiento más beneficioso del error de tipo a las falsas representaciones sobre la pretensión tributaria, sobre la base de una teoría del error orientada a las circunstancias³²⁵. Lo que permitiría suavizar el rigor de la aplicación de la teoría de la culpabilidad en ámbitos de regulación que no pertenecen al Derecho penal nuclear³²⁶.

Según MUÑOZ CONDE, el conocimiento de la obligación tributaria constituiría no solo el presupuesto del elemento cognoscitivo del dolo, sino también el conocimiento de la antijuridicidad. Así, “(...) si el contribuyente desconoce, por las causas que sean, estos deberes, no puede tener intención de eludir el pago de sus tributos o de disfrutar indebidamente de beneficios fiscales. Y a la inversa, si conoce e incumple estos deberes realiza el tipo y, normalmente, la antijuridicidad del delito de defraudación tributaria”³²⁷. De este modo, el error sobre los deberes tributarios sería al mismo tiempo error de tipo y error de prohibición. No obstante, sería la diferente ubicación sistemática de cada clase de error en el marco del sistema del delito lo que permitiría afirmar que la mayoría de los casos de error

³²³ Vid. MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, 379 ss.; *El error*, 1989, 102 ss. Consideran deseable la solución que propone MUÑOZ CONDE desde un punto de vista político-criminal, sin perjuicio de otros argumentos en el plano dogmático, APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, 292; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.ª, 2016, 428.

³²⁴ Vid. MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, 391; *El error*, 1989, 107.

³²⁵ MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, 393.

³²⁶ Vid. MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, 388; *El error*, 1989, 102 s.

³²⁷ Vid. MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, 387; *El error*, 103.

que se presenten en la práctica sobre elementos normativos jurídicos deberán ser considerados como errores de tipo³²⁸.

A mi juicio, en concordancia con las posturas expuestas y siguiendo el planteamiento de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, considero que en principio el dolo no tiene que abarcar la existencia de la norma de remisión, pero creo que no se puede hacer de esto una regla sin excepciones. El dolo solo tiene que abarcar la existencia de la norma de remisión cuando de o en la regulación positiva se interprete o se señale expresamente que la propia existencia de la norma es un elemento del tipo objetivo³²⁹. Y creo que el delito de defraudación tributaria es uno de los casos de excepción. Es decir, a pesar de que considero que el delito de defraudación tributaria encaja mejor dentro de la categoría de tipo penal compuesto por elementos normativos en sentido estricto que en la categoría de ley penal en blanco (conforme al concepto de ley penal en blanco que se adopta en este trabajo³³⁰); incluso si se aceptara (de acuerdo a otras formulaciones de estas categorías) que el delito de defraudación tributaria sí se trata de una ley penal en blanco, considero que no sería posible aplicar la solución mayoritaria de tratamiento del error según la cual un error sobre los presupuestos de la prohibición previstos tanto en la norma de remisión como en la remitente será un error

³²⁸ Vid. MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 103, 109.

³²⁹ Vid. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 428 ss.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 219, donde afirma que si bien sucederá con mayor claridad cuanto más próximo resulte a un tipo de desobediencia, no se pueden descartar otras razones para la exigencia de la existencia de la norma para actuar con dolo. También se han propuesto otras fórmulas para admitir cuando la norma de remisión es objeto del dolo, p. ej.: JAKOBS, *AT*, 2.^a, 1991, 287 (= *PG*, 2.^a, 1997, 345 s.), cuando se quiere asegurar el efecto regulativo de la norma de remisión; SCHROEDER, *LK* 1, 11.^a, 1994, 30 s., cuando expresamente lo determine la ley o resulte evidente que un tipo de delito imprudente solo rige para la imprudencia de Derecho.

³³⁰ El concepto de ley penal en blanco que se adopta en este trabajo y que ya se discutía en el *supra* es aquel que entiende que en las leyes penales en blanco hay una remisión en bloque a la norma extrapenal, de modo que se le deja establecer el elemento típico consistente precisamente en la infracción de la norma extrapenal. Cfr. LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 5/50. También, GARCÍA ARÁN, *EPCr XVI* (1992/1993), 71 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 128. Frente a esta posición, otro sector ha relativizado el alcance de la diferenciación entre leyes penales en blanco y elementos normativos jurídicos, llegando al punto de afirmar que son prácticamente coincidentes, siempre que se trate de elementos normativos jurídicos que no remitan siempre proposiciones descriptivas, sino a auténticas proposiciones prescriptivas extrapenales, con la excepción de los elementos de valoración global del hecho, así, p. ej., DOVAL PAIS, *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales*, 1999, 124 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 412 s. (desde la teoría del dolo); MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 249.

de tipo, mientras que un error sobre la existencia de la norma de remisión se tratará de un error de prohibición.

Entiendo que en el delito de defraudación tributaria, no podrá afirmarse que el sujeto actúa con dolo cuando desconoce la existencia o los límites de la obligación jurídico-tributaria material. Solo el conocimiento de que existe esa deuda tributaria y de la obligación de pagar implican el conocimiento del presupuesto de la prohibición, si bien habría que aceptar la práctica inseparabilidad del conocimiento de la prohibición (aun cuando quede margen para apreciar un error en la prohibición penal, que no considero irrelevante), cuestión en la que profundizaré cuando exponga mi postura personal *infra*.

*iii) El delito de defraudación tributaria como un tipo penal con elementos normativos (“en estricto sentido”)*³³¹

En materia de error en los tipos con elementos normativos se parte de la base según la cual el dolo del sujeto debe abarcar la norma de remisión y no solo el mero conocimiento de los hechos, puesto que, precisamente, la comprensión del elemento típico requiere de la referencia a una norma³³². En este sentido, la ignorancia o la equivocación sobre la norma de complemento constituyen, por tanto, un error de tipo excluyente del dolo.

³³¹ Entienden que el delito de defraudación tributaria es un tipo penal con elementos normativos, entre otros, TIEDEMANN, *ZStW* 82 (1970), 979; *Wirtschaftsstrafrecht AT*, 2.ª, 2007, § 4/100, 228; *Wirtschaftsstrafrecht BT*, 2.ª, 2008, § 4/113; PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 152; HEIDE, *Tatbestands- und Vorsatzprobleme bei der Steuerhinterziehung*, 1986, 202; ARROYO ZAPATERO, *Delitos contra la HP*, 1987, 123 s.; BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, 173, 180 s.; BOIX REIG, en VIVES ANTÓN/BOIX REIG/ORTS BERENGUER/CARBONELL MATEU/GONZÁLEZ CUSSAC, *PE*, 1999, 590; RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, 96; BOIX REIG/MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1999, 75 ss.; JOECKS, en FRANZEN/GAST-DE HAAN/JOECKS, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, 2005, § 370/237; PUPPE, *NK* 1, 2.ª, 2005, § 16/22; WEIDEMANN, *Wistra* 4/2006, 133; TIEDEMANN, *Wirtschaftsstrafrecht AT*, 2.ª, 2007, § 4/100, 228; *Wirtschaftsstrafrecht BT*, 2.ª, 2008, § 4/113; *FS-Herzberg*, 2008, 294; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 407 (excepto el carácter indebido de la obtención de devoluciones y el disfrute de beneficios fiscales, que sería un elemento de valoración global del hecho); WALTER, *FS-Tiedemann*, 2008, 976, 984, 990; QUERALT JIMÉNEZ, *DP español*, *PE*, 7.ª, 2015, 715; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, *PE*, 5.ª, 2015, 639.

³³² La doctrina unánimemente considera que el error sobre los presupuestos fácticos empíricos de un elemento normativo del tipo es un error de tipo (que excluye el dolo). Cfr., entre otros, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 205; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre*

La discusión se centra, no obstante, en determinar en qué consiste el conocimiento o la comprensión de esos elementos que remiten a otras normas, es decir, ¿qué es lo que debe abarcar? ¿Qué grado de conocimiento es exigible para el dolo? Ello está relacionado con la posibilidad de definir cuándo el error resulta relevante para excluir el dolo (error de tipo) y cuándo es un mero problema de calificación jurídica (error de subsunción), porque es el límite, otra vez, entre una conducta relevante para el Derecho penal o una irrelevante. Como se advertía *supra*, hay diversas fórmulas para concretar el conocimiento. Por ejemplo, basta el conocimiento aproximado o en la esfera del profano, o un conocimiento de su sentido social o de su significado material auténtico.

Múltiples son las posturas que se defienden en cuanto a la naturaleza del error sobre los elementos normativos del tipo. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO las expone agrupadas en cuatro³³³: a) la postura de quienes creen que el dato decisivo lo aporta la distinción entre error de hecho y error de Derecho; b) la de quienes, al margen del error de hecho, estiman que lo decisivo es que se trate de un error de Derecho extrapenal o penal o reformulan esta vieja idea jurisprudencial; c) la postura mayoritaria, cuyo dato más característico es la alusión a la valoración paralela en la esfera del profano; y d) distintas opiniones que, por su interés o su carácter reciente, conviene exponer y que sin embargo no se pueden incluir en los otros grupos, entre ellas las posturas de DARNSTÄDT, Arthur KAUFMANN, SCHLÜCHTER, SUAY y DOPSLAFF.

Ahora bien, en este trabajo se adopta la postura de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO para el tratamiento del error sobre elementos normativos del tipo, en concordancia, además, con lo expuesto en relación con el objeto del elemento cognoscitivo del dolo *supra*³³⁴, la cual será expuesta con detalle en el siguiente apartado de postura personal.

error de tipo y de prohibición, 2009, 33 s.; *LLP* 2011-82, 61 s.; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/18; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 423.

³³³ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 219.

³³⁴ Cfr. p. 130 ss.

No obstante, voy a mencionar las interpretaciones personales y el tratamiento del error que proponen DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO y BACKES, en relación precisamente con el delito de defraudación tributaria, por su interés.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO entiende que para que el sujeto que elude el pago de un tributo actúe con dolo, ha de conocer que aquello que no paga es un tributo, lo que presupone, sobre todo, el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria. Si el sujeto no sabe que tiene una deuda con Hacienda, ya sea por el desconocimiento del hecho imponible o por el desconocimiento de las normas tributarias, no actúa con dolo, sino en error de tipo³³⁵. Así, señala este autor, “(...) solo el conocimiento de que existe esa deuda tributaria y de la obligación de pagar implican el conocimiento del presupuesto de la prohibición; ciertamente, quien sabe que tiene una deuda tributaria y una obligación de pagar difícilmente va a poder ignorar la prohibición del incumplimiento de la obligación”³³⁶.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO considera además que el sujeto ha de entender que lo que debe a la Hacienda Pública es producto de una obligación fiscal (surgida de la existencia de un hecho imponible), de manera que si, por ejemplo, reconoce que tiene que pagar una cantidad al Estado, pero cree que ello es consecuencia de una sanción que este le ha impuesto y no de la existencia de un hecho imponible, no tendrá dolo de defraudación tributaria³³⁷. Afirma, no obstante, que en todo caso habrá que distinguir este supuesto de aquellos en los que el sujeto, pese a conocer que su deuda es consecuencia de un hecho imponible y que en definitiva tiene naturaleza tributaria, crea que los impuestos son un castigo y una sanción del Estado o del poder local, pues en ese caso el sujeto conoce el carácter material de la deuda, sabe que aquello cuyo pago elude es un impuesto, aunque lo

³³⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 408; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 227.

³³⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 408; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 227.

³³⁷ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 409; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 227.

califique erróneamente de sanción, por lo que se trataría de un error de subsunción irrelevante³³⁸.

Por fin, afirma que consideraciones similares habría que hacer respecto de los otros elementos, como los beneficios fiscales, en que el sujeto ha de conocer el carácter fiscal del beneficio y no confundirlo, materialmente, con, por ejemplo, un premio estatal a su dedicación empresarial o a su labor investigadora y, sobre todo, respecto del carácter indebido del disfrute de beneficios fiscales, que ya se analizó *supra* en las soluciones relativas al entendimiento como un tipo penal que contiene elementos de valoración global del hecho³³⁹.

Por su parte, BACKES opina que es posible distinguir entre remisiones que serían elementos normativos y, otras, que constituirían leyes en blanco. La calificación como elemento normativo sería para todas aquellas disposiciones jurídicas que, perteneciendo al tipo, resultan necesarias tanto para la descripción de la lesión al bien jurídico típica (injusto de resultado), como para la infracción del deber (injusto de acción). En cambio, la remisión sería calificada como un tipo penal en blanco cuando la norma de complemento se identifique con la misma norma penal que establece el mandato o la prohibición³⁴⁰.

Con base en estas premisas, el autor clasifica los elementos previstos en el delito de defraudación tributaria alemán. Incluye dentro de la categoría de los elementos normativos del tipo, por ejemplo, “funcionarios encargados de los impuestos u otros funcionarios”, “pretensión tributaria”, “beneficios fiscales injustificados”, “hechos susceptibles de tributación” o “defraudar impuestos”, puesto que estos elementos describirían los hechos y, por tanto, la lesión del bien jurídico. Quedaría además incluida en esta categoría la alusión a la “contrariedad a deber”, en tanto en cuanto describiría, precisamente, una infracción de

³³⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 409; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 227 s.

³³⁹ *Vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 409 ss.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 229.

³⁴⁰ BACKES, *Abgrenzung*, 1981, 136 ss., 143.

deber³⁴¹. Ahora bien, incluye dentro de la ley penal en blanco los elementos que introducen una remisión a las disposiciones en las que se recoge el deber de informar sobre hechos susceptibles de ser gravados con impuestos, puesto que no describirían la lesión del bien jurídico y, por tanto, no podrían ser incluidas en el tipo³⁴². Respecto de esta clase de normas, únicamente el error sobre los presupuestos fácticos de tales obligaciones excluiría la responsabilidad a título de dolo³⁴³. El error que recae sobre la obligación de informar sobre hechos susceptibles de tributación recibiría, por tanto, la calificación y el tratamiento del error de prohibición³⁴⁴.

La doctrina le critica a este autor, sin embargo y con razón, que no queda claro el motivo para diferenciar entre el conocimiento de unos elementos típicos u otros a la hora de decidir calificar como error de tipo o error de prohibición un error determinado³⁴⁵.

B. Soluciones con la teoría del dolo

La teoría del dolo (prescindiendo de formulaciones particulares) entiende que el dolo requiere del conocimiento o conciencia de la totalidad de los elementos subjetivos del hecho, por tanto, *dolus malus* (subjetivamente), y que su análisis se sitúa en la culpabilidad. La concurrencia del dolo supone entonces tanto el conocimiento de los elementos del tipo, como el conocimiento de la antijuridicidad de la conducta, por lo que el error acerca de unos u otros recibirá el mismo tratamiento. Si el error de prohibición es vencible o evitable hay imprudencia, concretamente *culpa iuris* (imprudencia de Derecho, imprudencia en conocer el Derecho), con lo que solo es punible si el tipo prevé la comisión imprudente; si el error es invencible, no cabe la responsabilidad penal por falta de dolo e imprudencia³⁴⁶.

³⁴¹ BACKES, *Abgrenzung*, 1981, 152 s.

³⁴² BACKES, *Abgrenzung*, 1981, 154 ss.

³⁴³ BACKES, *Abgrenzung*, 1981, 173.

³⁴⁴ BACKES, *Abgrenzung*, 1981, 154 ss.

³⁴⁵ Cfr. SCHLÜCHTER, *Wistra* 1985, 46; MUÑOZ CONDE, *ADPCP* 1986, 385 s.; LÜDERSSEN, *Entkriminalisierung*, 1998, 18 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 68 s.

³⁴⁶ Esto es así en relación con la teoría estricta del dolo; para las diferencias con la versión modificada o restringida del dolo en que la *culpa iuris* se castiga siempre, al contrario de la *facti* que da lugar al error de

Así, la calificación de la remisión normativa incluida en el tipo penal del delito de defraudación tributaria como elemento normativo del tipo o como tipo penal en blanco, no es relevante para esta teoría. El error sobre la norma de complemento eximiría en todo caso de la pena del delito doloso. Tanto un error sobre los presupuestos de la prohibición como sobre la existencia de la norma de remisión se trataría de un error de tipo.

Defienden la aplicación de la teoría del dolo respecto de este delito, exigiendo, por tanto, el conocimiento de la prohibición, CÓRDOBA RODA³⁴⁷, LAMARCA PÉREZ³⁴⁸, POLAINO NAVARRETE³⁴⁹ y FAKHOURI GÓMEZ³⁵⁰.

Especialmente clara resulta la interpretación que FAKHOURI GÓMEZ realiza del error en el delito de defraudación tributaria. Esta autora considera que el sujeto debería conocer, para actuar con dolo, que tiene una obligación tributaria (“que los rendimientos se encuentran sujetos a tributación”, en referencia al clásico ejemplo de error de BACHMANN), y, si es consciente de esta situación, ya conocerá que está evadiendo el pago de impuestos y que su conducta es antijurídica³⁵¹. Entiende entonces que, claramente respecto de este delito, pero incluso respecto de otros, la regulación del error de prohibición resulta irrelevante. Afirma que “en los supuestos en los que la lectura del tipo penal permita reconocer el significado del injusto del hecho de la conducta, la función de la llamada del dolo no podría distinguirse del conocimiento (latente) de la prohibición. Esto solo sería diferente cuando el sujeto desconoce la situación fáctica, de manera que no sabe que realiza el tipo penal, o

tipo vencible, cfr., por todos, TRAPERO BARREALES, *El error*, 2004, 78 ss.; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 35 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 165 ss.; FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 181 ss.; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/56; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 418 ss.

³⁴⁷ Cfr. CÓRDOBA RODA, *RJC* 4 (1985), 924 ss.

³⁴⁸ Cfr. LAMARCA PÉREZ, *RDFHP* 178 (1985), 789.

³⁴⁹ Cfr. POLAINO NAVARRETE, *EPCr* IX (1984/1985), 181.

³⁵⁰ Cfr. FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 73 ss.

³⁵¹ Cfr. FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 74.

cuando piensa que su conducta se encuentra justificada. El dolo del autor se identifica, por tanto, con el *dolus malus*³⁵².

En consecuencia, todos los errores terminan teniendo el mismo efecto: el sujeto desconocería el carácter prohibido de la conducta. En este sentido concluye que “(...) el dolo se identificaría con la conciencia de estar llevando a cabo una conducta injusta, y ello con independencia de que tal desconocimiento tenga su origen en una errónea percepción de los hechos o sea la consecuencia de una falsa representación de las normas del Derecho penal o extrapenal”³⁵³.

5. TOMA DE POSTURA

A. El dolo requiere del conocimiento de la obligación tributaria

Parece claro que existe una opinión prácticamente unánime en considerar que el conocimiento de la pretensión tributaria (desde el punto de vista de la Administración) o de la obligación tributaria (desde el punto de vista del sujeto pasivo de la concreta obligación jurídico-tributaria material) debe existir para afirmar el dolo. Independientemente de los diferentes caminos metodológicos, dogmáticos o político-criminales, y de los puntos de partida sistemáticos y de las distintas concepciones del delito, las diferentes posturas que han sido expuestas (y otras) llegan a esta conclusión³⁵⁴. Incluso MAIWALD, que propone tratar como un error de prohibición aquel que recaer sobre la pretensión tributaria, lo hace con base en el argumento según el cual en el delito de defraudación tributaria no es posible descomponer la conciencia del significado social y la conciencia de la antijuridicidad. Por ello, en principio, su postura tiene como base la idea común defendida por los demás: “Quien

³⁵² FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 74.

³⁵³ FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 74.

³⁵⁴ Además de los ya citados en el apartado anterior, cfr. TIEDEMANN, *Tatbestandsfunktionen*, 1969, 325; *ZStW* 81 (1969), 879; KUHLEN, *Die Unterscheidung*, 1987, 531 s.; FRISCH, en ESER/PERRON (Hrsg.), *Rechtfertigung und Entschuldigung III*, 1991, 286; JAKOBS, *AT*, 2.^a, 1991, 8/56 s.; JAKOBS, *FS-Rudolphi*, 2004, 118.

sabe que está obligado al pago de un tributo y, pese a ello, defrauda tiene necesariamente al propio tiempo conciencia de la antijuridicidad, sin que sea imaginable que el sujeto obre dolosamente pero sin conciencia del injusto”³⁵⁵.

También se llegó a esta conclusión con base en la interpretación del tipo penal previsto en el art. 305.1 CP del delito de defraudación tributaria como un tipo penal que contiene predominantemente elementos normativos (en sentido estricto), conforme a la decisión sobre qué elementos del precepto penal son elementos del tipo objetivo y su naturaleza³⁵⁶, y a la fijación del sentido auténtico de dichos elementos, por tanto, del objeto del dolo³⁵⁷. Como ya señalé, sigo en su planteamiento y en su propuesta metodológica a DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO³⁵⁸.

En concreto, ya se apuntó *supra*, entiendo que el sentido material auténtico de los elementos “tributos” (que incluye ya calculados los “beneficios fiscales”), “cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”, “ingresos a cuenta” y “devoluciones”, supone que el sujeto conoce que aquello que no paga de manera oportuna y completa (o el derecho que se le genera a su favor) es resultado de una obligación jurídico-tributaria de la cual él es el sujeto pasivo, es decir, tiene que saber que posee una deuda de naturaleza tributaria (de la que es titular en calidad de contribuyente o de obligado a realizar pagos a cuenta). Incluso en el caso de las devoluciones, el sujeto tiene que saber que el derecho se le genera porque, del cálculo del importe de la cuota tributaria correspondiente a la totalidad de sus rendimientos menos las cantidades que le fueron retenidas o ingresadas a cuenta, el resultado fue una cuota diferencial negativa que le será devuelta por la Administración (pero que de haber sido positiva, habría tenido que abonarla a la Administración).

³⁵⁵ Cfr. MAIWALD, *Unrechtskenntnis*, 1984, 21 s. Hasta este punto de acuerdo, si bien no creo que se trate de un elemento de valoración global del hecho. Cfr. en este sentido 117 ss.

³⁵⁶ *Vid.* p. 37 ss.

³⁵⁷ *Vid. supra* p. 101 ss.

³⁵⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 315 ss., 387 ss., 417 ss.

Lo cierto es que partiendo del reconocimiento de que el tipo penal del art. 305.1 CP realiza una remisión tácita a la normativa tributaria para conocer de manera completa todos los elementos del tipo objetivo, no es *posible separar contundentemente* los elementos típicos individuales contenidos en la normativa tributaria (o en palabras de ROXIN, los elementos descriptivos y normativos constitutivos del juicio de antijuridicidad) de la pretensión tributaria del Estado -o de la obligación tributaria-, que constituiría en sí misma la valoración o el juicio de antijuridicidad³⁵⁹.

En este sentido entiendo que, en el delito de defraudación tributaria, el dolo abarca el conocimiento de la existencia de la norma de remisión, en concreto de la obligación tributaria, y con ello la conciencia de la antijuridicidad. Entonces parece que no es posible distinguir claramente la función de llamada del dolo del conocimiento de la prohibición. Por lo que, en consecuencia, tanto un error sobre las circunstancias fácticas empíricas del hecho como un error sobre la existencia de la obligación, y con ello (habría que aceptar) sobre la prohibición, tendrían el efecto de excluir el dolo, y así estos dos errores tendrían el tratamiento de un error de tipo³⁶⁰. No obstante, quedaría la posibilidad de verificar o aceptar errores sobre la prohibición penal.

Esta conclusión es muy relevante para los defensores de la teoría de la culpabilidad (para quienes el error de tipo excluye el dolo, y la imprudencia si es invencible, mientras que el error de prohibición afecta solo a la culpabilidad), puesto que sin duda se da en la práctica una ampliación de los supuestos de error de tipo, volviéndose (casi) imposible verificar errores de prohibición³⁶¹. Esta situación la han denominado algunos una “reducción

³⁵⁹ Cfr. ROXIN, *ATI*, § 12/91 (= *PG I*, 1997, 464); MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 60, 107, 129 s., *passim*; *DP*, *PG*, 2.^a, 1996, 405; en MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, *PG*, 7.^a, 2007, 384; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 409, 431, *passim*; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, *PG*, 5.^a, 2016, 427.

³⁶⁰ En este sentido, *vid.* FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 68 ss.

³⁶¹ Esta situación es admitida, entre otros, por ROXIN, *ATI*, § 12/91 (= *PG I*, 1997, 464); MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 60, 107, 129 s., *passim*; *PG*, 2.^a, 1996, 405; en MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, *PG*, 7.^a, 2007, 384; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 409, en su opinión, no es tanto una ampliación de los supuestos de error de tipo sino una reducción de aquellos supuestos de error de prohibición; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, *PG*, 5.^a, 2016, 427.

teleológica”³⁶² de la teoría de la culpabilidad, puesto que pone de manifiesto que la teoría de la culpabilidad “(...) se desmarca de sus propios presupuestos por diferentes vías en lo que respecta a este delito”³⁶³, debido a que admite claramente una excepción a la aplicación de sus reglas³⁶⁴. Por el contrario, para los defensores de la teoría del dolo no tendría, en principio, ninguna consecuencia esta constatación puesto que tanto el error de tipo como el error de prohibición excluyen el dolo y, si son invencibles, también la imprudencia³⁶⁵.

B. Teoría del dolo o teoría de la culpabilidad

i) *Teoría del dolo: hay que replantear los postulados de la teoría de la culpabilidad*

Ahora bien, conforme a esta constatación, los partidarios de la teoría del dolo proponen que debería replantearse la corrección de los postulados de la teoría de la culpabilidad, que llevó a la eliminación de la conciencia de la antijuridicidad del ámbito del dolo, cuando sus defensores están admitiendo, acerca del delito de defraudación tributaria (pero también otros), excepciones a la regla general³⁶⁶.

Señala en cambio, por ejemplo, FAKHOURI GÓMEZ en España, que la posibilidad de distinguir entre diferentes clases de error tendría una importancia secundaria si se parte de un concepto de dolo conforme al cual “(...) entre la actuación consciente y la actuación inconsciente contra el Derecho existe una gran diferencia, que es precisamente la que sería

³⁶² El concepto es de DIETMEIER, *Blankettstrafrecht*, 2002, 187.

³⁶³ Así, FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 68.

³⁶⁴ Cfr. JESCHECK/WEIGEND, *AT*, 5.^a, 1996, § 41.II.2.c; RUDOLPHI, *SK I*, 7.^a, 2002, § 16/19; SCHROEDER, *LK* 1, 11.^a, 1994, § 16/39; FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 68. Cfr., además, WELZEL, *Strafrecht*, 11.^a, 1969, § 22.III.4.

³⁶⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 190 n. 2, advierte que hay que tener en cuenta, sin embargo, que también fuera de la teoría del dolo para algunos se convierte en escasamente relevante -o sencillamente imposible- la distinción entre error de tipo y error de prohibición, p. ej., en el caso de los autores que, con diferentes variantes, han defendido la llamada teoría de la presunción. Cfr., para un resumen de las diferentes posiciones, TISCHLER, *Verbotsirrtum*, 1984, 68 ss., 157 ss., 179 ss.

³⁶⁶ Cfr. BAUMANN/WEBER/MITSCH, *AT*, 11.^a, 2003, § 20/22; FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 71. Cfr. además, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 431; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs./VALIENTE IVÁÑEZ (coord.)), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 205.

relevante desde el punto de vista de la culpabilidad, y que, por tanto, tendría que reflejarse en la regulación del error. El dolo se identificaría con la conciencia de estar llevando a cabo una conducta injusta, y ello con independencia de que tal desconocimiento tenga su origen en una errónea percepción de los hechos o sea la consecuencia de una falsa representación de las normas del Derecho penal o extrapenal. Desde esta perspectiva, todos aquellos criterios que pretenden determinar el objeto del dolo -ya sea respecto de los elementos normativos, de las normas penales en blanco o conjuntamente respecto de ambas- y que excluyen el conocimiento de la antijuridicidad como objeto del mismo, no conducirían a resultados satisfactorios”³⁶⁷.

ii) No hay motivo para abandonar la teoría de la culpabilidad

En esta situación en que es claro que el tipo contiene la existencia de la norma de remisión y que, por ello, no queda espacio, o muy poco, para la constatación de errores de prohibición, se podría quizás aceptar que ocurre una confusión o unificación de las clases de error, de tal forma que la teoría del error tendría un margen de corrección en relación con el delito de defraudación tributaria (y quizás otros). No obstante, entiendo que no hay motivo suficiente para abandonar los postulados de la teoría de la culpabilidad, al menos por las siguientes razones:

- Como afirma DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, ciertamente, quien sabe que tiene una deuda tributaria y una obligación de pagar difícilmente va a poder ignorar la prohibición del incumplimiento de la obligación, sin embargo, ello significará que en este ámbito sean prácticamente impensables supuestos de error de prohibición (salvo tal vez supuestos de ceguera jurídica), lo que no implica que se confundan presupuesto de la prohibición (existencia de la deuda tributaria) y prohibición misma, sino que en todo caso ambos son más inseparables que en la mayoría de las figuras del delito³⁶⁸.

³⁶⁷ FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 74.

³⁶⁸ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 408 s.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVAÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y*

- Siempre quedaría margen para un error sobre la prohibición penal, que no considero irrelevante, pues el sujeto puede creer que su conducta es contraria a una norma, por ejemplo, administrativa, pero no constituye delito.
- Considero que la teoría de la culpabilidad encaja mejor en la regulación del art. 14.3 CP³⁶⁹.
- Finalmente, como afirma ROXIN, “(...) la corrección general de la distinción entre error de tipo y de prohibición no depende de que la misma sea practicable en cada uno de los tipos, sino que, el rigor de la teoría de la culpabilidad se puede contrarrestar precisamente exigiendo para el dolo la realización de una valoración jurídica allí donde sin ella no puede alcanzarse tampoco un conocimiento profano del significado social de la propia conducta”³⁷⁰.

Conforme a esta interpretación, podría pensarse que se podrían dar ciertas lagunas de punibilidad provenientes de la exclusiva comisión dolosa del delito. No obstante, como menciona DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, es posible que pronunciarse por el error de tipo en los supuestos de ignorancia o equivocación sobre la obligación jurídico-tributaria material no suponga una extensión de la impunidad en este ámbito de conductas de defraudación tributaria. Esto es así porque, aunque la idea del asesoramiento suele vincularse al error de prohibición y a su vencibilidad o no, debe señalarse aquí que incluso para la apreciación de un error de tipo o uno de subsunción es importante tener en cuenta la situación real de la mayoría de los sujetos con capacidad económica para cometer un delito fiscal. Suele tratarse de sujetos muy bien asesorados por expertos en Derecho tributario y, en consecuencia, salvo casos excepcionales, no es fácil que incurran tampoco en errores de tipo vencibles o

DP, 2016, 227. Cfr., además, MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 60, 107, 129 s., *passim*; DP, PG, 2.^a, 1996, 405; en MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, PG, 7.^a, 2007, 384; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, DPEE, PG, 5.^a, 2016, 427.

³⁶⁹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 156 ss., 190 ss., 215 s.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 201 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, DPEE, PG, 5.^a, 2016, 419.

³⁷⁰ ROXIN, *ATI*, § 12/92 (= *PG I*, 1997, 464 s.).

invencibles, que en ambos casos eximirían de responsabilidad penal, por ignorar la existencia de una deuda tributaria³⁷¹.

A. El error en el delito de defraudación tributaria. Una propuesta de tratamiento

i) *El error sobre los elementos del tipo objetivo*

Entiendo que la interpretación de los elementos del tipo objetivo y el método de averiguación de su significado y contenido no varía en razón de si se trata de un elemento descriptivo o un elemento normativo, como ya se apuntaba *supra*. El elemento cognoscitivo del dolo debe abarcar la concurrencia en el hecho de aquellos datos que la ley considera necesarios y suficientes para que el hombre medio ideal desde el punto de vista del Derecho pueda darse cuenta de que hace algo prohibido. Por esta razón, para que un sujeto pueda realizar el delito de defraudación tributaria (actuando, evidentemente con dolo) debe (re)conocer en su actuar la concurrencia de todos los elementos en su auténtico sentido o significado material.

En relación con los sujetos, el sujeto activo tiene que conocer que se encuentra en uno de los extremos de una particular relación jurídica-tributaria material, sea esta la principal o la de realizar pagos a cuenta. Por ello, debe saber que es el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, el “contribuyente”, o el sujeto pasivo de la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, el “retenedor” o el “obligado a realizar ingresos a cuenta”. También tiene que conocer que en el otro extremo hay un acreedor de la obligación pecuniaria, que tiene naturaleza pública y que es titular de unas competencias que le permiten recaudar tributos (y realizar devoluciones), ingresos de naturaleza pública.

En relación con el verbo rector “defraudar”, el sujeto tiene que conocer que con su conducta oculta la realización de los hechos generadores de la relación tributaria, el hecho imponible (por ejemplo, la celebración de un negocio) o el hecho generador de la obligación

³⁷¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 409 n. 234; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 375.

de retener o de ingresar a cuenta (por ejemplo, una relación laboral) o de datos relevantes para determinar las bases tributarias, en cuanto simularlas, disimularlas u omitir su comunicación. En relación con la acción en concreto, con el verbo defraudar tiene que saber que realiza actos o negocios jurídicos mendaces o incumple deberes tributarios accesorios a la obligación material (por ejemplo, de información) que ocultan, que son idóneos para evitar o imposibilitar la completa y oportuna liquidación de la deuda y su recaudación conforme, burlando incluso la comprobación o verificación posterior por parte de la respectiva Hacienda Pública.

Además, el sujeto activo tiene que saber que con la conducta de defraudación se encuentra eludiendo el pago de tributos, de cantidades retenidas o que hubiera debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo (indebidamente) devoluciones o disfrutando (indebidamente) de beneficios fiscales. Es decir, que se oculta evitando que una Hacienda Pública pueda realizar una recaudación completa de los ingresos tributarios (tenidos en cuenta ya, eventuales beneficios fiscales concedidos) o consiguiendo, alcanzando o logrando una devolución que no se debía. Como quedó dicho en otros apartados, la mención a la modalidad de disfrute de beneficios fiscales resulta, a mi juicio, superflua.

Ahora bien, en relación con el objeto material “tributos”, con la correlativa “cuota defraudada”, que incluye ya calculados los “beneficios fiscales”, el sujeto tiene que conocer que aquello que no paga de manera oportuna y completa es resultado de una obligación jurídico-tributaria de la cual él es el sujeto pasivo, es decir, tiene que saber que posee una deuda de naturaleza tributaria y que él es el contribuyente. Tiene que conocer, dependiendo de la clase de tributo, que realizó un hecho “imponible” que le generó dicha obligación jurídica-tributaria : a) en el caso de las tasas, 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) en el caso de las contribuciones especiales, 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) en el caso de los impuestos, por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Y entonces, cuando el sujeto conoce que tiene una obligación jurídico-tributaria, tiene la obligación también de cumplir con otras obligaciones y deberes accesorios de veracidad e información que se originan por la aplicación de los tributos, pero sin estar relacionados con la capacidad económica, ni con un deber de contribuir, los cuales existen para facilitar y asegurar la completa y oportuna liquidación de la deuda y su recaudación.

En relación con las “cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”, con su correlativo “importe no ingresado”, y con los “ingresos a cuenta” con su correlativo “importe no ingresado”, el sujeto tiene que conocer que aquello que no paga de manera oportuna y completa es resultado de una obligación jurídico-tributaria de la cual es el sujeto pasivo, es decir, tiene que saber que posee una deuda de naturaleza tributaria y que él es el obligado a pagar (si bien, no es el contribuyente). Tiene que conocer que él, en cuanto pagador de rendimientos, está obligado a retener parte de dichos rendimientos en caso de ser dinerarios, para posteriormente declararla e ingresarla a la Administración; o en el caso de las retribuciones en especie, que tendrá que ingresar a cuenta una proporción del rendimiento, para posteriormente declararla e ingresarla directamente a la Administración.

En relación con las “devoluciones”, con su correlativo “devolución indebida”, el sujeto activo tiene que conocer que se trata de un derecho que se genera a su favor como resultado de una relación jurídico-tributaria material de la que él es el sujeto pasivo. Tiene que saber que le será reembolsado por parte de la Administración el exceso retenido, o pagado a cuenta o pagado fraccionadamente, e ingresado, en los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes. Este derecho se le genera porque el contribuyente realizó una declaración en la que calculó el importe de la cuota correspondiente a la totalidad de sus rendimientos percibidos durante el ejercicio, la cuota líquida, importe del cual dedujo las cantidades que se le hubieran retenido, las ingresadas a cuenta y las que él mismo hubiera ingresado en concepto de pago fraccionado, obteniendo así la cuota

diferencial. De haber sido positiva, el contribuyente habría tenido que abonarla a la Administración, pero, por ser negativa, le será devuelta por la Administración.

Finalmente, en relación con la condición de superar una cuantía mínima de 120.000 euros para que se entienda realizado el delito, el sujeto tiene que conocer también que con su conducta defraudatoria, al no liquidar su obligación jurídico-tributaria material (principal o de realizar pagos a cuenta) ni realizar el pago conforme, ni oportuna ni completa, deja de ingresar una suma superior a dicha cantidad.

Así pues, si el sujeto conoce (y basta un conocimiento eventual) la concurrencia en su hecho de los elementos típicos en todo su sentido o significado material auténtico, y se da además el elemento volitivo del dolo, habrá actuado dolosamente. El sujeto habrá conocido el presupuesto de la prohibición, aquello que debería llevarle a reconocer su conducta como prohibida³⁷². Por el contrario, no es necesario que el sujeto tenga un conocimiento exacto del elemento en cuestión y efectúe una calificación jurídica correcta de los hechos, no es necesario que el sujeto conozca el proceso a través del cual concurre el elemento en un determinado supuesto ni tampoco las reglas constitutivas (los presupuestos normativos) con base en las cuales el elemento adquiere su sentido. De este supuesto se deriva, por el contrario, el error de subsunción, el cual, en principio, sería irrelevante, aunque excepcionalmente pueda dar lugar a un error sobre el carácter penal de la prohibición de la conducta. Ahora bien, si el sujeto no se da cuenta de la propia prohibición porque se lo han impedido sus circunstancias personales, estamos ya ante una cuestión de culpabilidad, de un error de prohibición.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO advierte que a pesar de que la discusión del error sobre elementos normativos del tipo es abierta, los puntos centrales de la discusión son tres³⁷³: a) el error sobre los elementos normativos del tipo, si es relevante, ¿es un error de tipo o un error de prohibición?; b) ¿qué sucede en los supuestos de error de subsunción?; y c) ¿cómo deben calificarse los supuestos de error inverso? Los dos primeros problemas serán

³⁷² DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 380 s.

³⁷³ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 189.

tratados a continuación, el tercero no podrá ser revisado en este trabajo, puesto que excede los objetivos trazados.

ii) El error de tipo

Cuando el sujeto desconoce por ignorancia o equivocación uno de los elementos objetivos del tipo total de injusto, en concreto puede darse en dos situaciones.

Primero, el sujeto yerra sobre el sustrato fáctico empírico de los elementos constitutivos del tipo objetivo. Esta situación podría darse cuando, según el conocido ejemplo de BACHMANN³⁷⁴, el sujeto ha olvidado el negocio jurídico o piensa que han pasado más de seis meses entre la adquisición y la venta. El ejemplo es el siguiente: “Un sujeto vende unos títulos valores apenas unos días después de su compra obteniendo determinados beneficios económicos que no declara, entrando en consideración la realización del tipo penal de defraudación tributaria (§ 370 AO, ART. 305 CP). Este tipo penal remite a la normativa fiscal para la determinación de la obligación tributaria concreta. En este caso, al haber transcurrido un plazo inferior a seis meses entre el momento de la adquisición y de la venta de dichos títulos, tales beneficios tienen el tratamiento de las plusvalías puramente especulativas, generando el deber de tributar por el impuesto sobre la renta correspondiente (§ 23 párrafo 1.º núm 1 b EStG). El error del sujeto puede tener su origen en diferentes factores: a) el sujeto no conoce el deber de tributar que se deriva de tales negocios; b) conoce el deber de tributar con carácter general, pero cree que solo afecta a determinados profesionales; c) piensa que el tratamiento especial para las plusvalías únicamente resulta aplicable cuando han transcurrido menos de tres meses entre el momento de la adquisición y de la venta; d) ha olvidado el negocio; e) piensa que han pasado más de seis meses entre la adquisición y la venta”³⁷⁵.

³⁷⁴ Que si bien no se corresponde con la regulación actualmente vigente, se sigue citando por su valor didáctico, *vid.* BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, 159. Cfr., además, FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 33 n. 5, *passim*.

³⁷⁵ BACHMANN, *Vorsatz und Rechtsirrtum*, 1993, 159. La traducción es tomada de FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 33 n. 5, *passim*.

Segundo, el sujeto yerra sobre el significado (normativo) de los elementos constitutivos del tipo objetivo. Para que el error excluya el dolo, el sujeto tiene que ignorar o equivocarse en que en su actuación concurren todos (y cada uno) de los elementos típicos en todo su sentido material auténtico, el que posee en el tipo, el que debe hacer reconocer el carácter prohibido de la conducta (y que fueron precisados), con independencia de que el concepto del sentido que posee el sujeto coincida con este o no³⁷⁶. En cualquier caso, hay que reconocer que en ocasiones puede suceder que la equivocada interpretación de un concepto jurídico impida, igual que si se tratara de un error sobre el sustrato fáctico, la conciencia de los presupuestos mismos de la prohibición (o, si se quiere) del sentido material auténtico del elemento típico y por tanto de la conducta, y dé lugar a un error de tipo³⁷⁷. El error sobre el proceso en virtud del cual concurre en el caso el elemento típico y el error sobre las normas constitutivas del mismo solo son relevantes para el dolo en tanto en cuanto conduzcan al desconocimiento de la concurrencia en el hecho del elemento en todo su sentido o significado material auténtico³⁷⁸; de lo contrario, lo que existirá es un error de subsunción, en sí mismo irrelevante o relevante para la prohibición penal.

Esta situación podría darse cuando, según el ejemplo de BACHMANN, a) el sujeto no conoce el deber de tributar que se deriva de tales negocios; b) conoce el deber de tributar con carácter general, pero cree que solo afecta a determinados profesionales; y c) piensa que el tratamiento especial para las plusvalías únicamente resulta aplicable cuando han transcurrido menos de tres meses entre el momento de la adquisición y de la venta.

iii) El error de subsunción

Por lo demás, puede producirse un error de subsunción cuando se ignora o se yerra sobre la interpretación del significado o sentido normativo o jurídico exacto de un elemento (normativo), debido al cual se cree equivocadamente que el supuesto de hecho no encaja en

³⁷⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 384.

³⁷⁷ LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/28.

³⁷⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 380 ss.

ese concepto normativo. La denominación de error de subsunción³⁷⁹ se usa para los casos en que, sin impedir el conocimiento de la concurrencia en el hecho del elemento típico en todo su sentido o significado material auténtico y sin producir por tanto un error de tipo, el sujeto se equivoca sobre el significado del concepto normativo que el tipo utiliza para denominar o describir un elemento típico³⁸⁰; error que podría, en abstracto, ser irrelevante o, en algunos casos, producir un error de prohibición o sobre la prohibición penal³⁸¹.

En el caso del delito de defraudación tributaria, conforme a la interpretación que adopta LUZÓN PEÑA (pero teniendo en cuenta las puntualizaciones de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO), nos encontramos con que el error de subsunción puede ser:

1. Como se manifestaba *supra*, un error de tipo cuando impide conocer el significado social (según la formulación de ROXIN), o la concurrencia en el hecho del sentido material auténtico del elemento (según la formulación de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO), siempre que impida la comprensión de los presupuestos mismos de

³⁷⁹ Acerca de la denominación “error de subsunción” o “error de interpretación” o “error sobre el tenor literal” o “error de concepto” (o “error sobre la definición del concepto”), y la conveniencia de la utilización de la habitual y mayoritaria expresión de “error de subsunción”, *vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 382 ss.

³⁸⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 384.

³⁸¹ LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/19 ss., 25 ss., afirma que la posición que distingue cuatro posibles efectos del error sobre el sentido o significado normativo de un elemento típico normativo (irrelevancia, error sobre la prohibición penal, error de prohibición y error de tipo), parece la más correcta, pues es la que diferencia de modo más exacto y adecuado a los efectos producidos y por ello proporciona un tratamiento más justo a los posibles efectos de un error sobre el significado jurídico o normativo de un elemento (normativo): a) irrelevancia si no hay error de tipo ni de prohibición y ni siquiera error de prohibición penal; b) solo atenuación en el error de prohibición penal; c) en el error de prohibición, atenuante si es vencible e incluso eximente si es invencible; y d) si es error de tipo excluye el dolo y si es objetivamente invencible también la imprudencia. Aunque advierte, finalmente, que la solución en los casos concretos puede resultar discutible. Con la exposición que realiza en este trabajo, aclara además la posición que inicialmente tuviera en el *Curso, PG I*, 1.ª, 1996, 450, en el que indicaba que errores de interpretación de un concepto jurídico pueden dar lugar a error de tipo y, aunque no lo denominaba ahí “error de subsunción”, sino que ese concepto aparecía en la p. 449, podía entenderse que también en ese caso se refería a errores de subsunción. Cfr. LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2015, 17/19 n. 4; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 386 s., no obstante precisa que, desde esta perspectiva LUZÓN PEÑA está adoptando el criterio amplio de error de subsunción equivalente a concepción jurídica equivocada. Pero tal vez sea preferible, puntualiza, “(...) para que la expresión [error de subsunción] posea algún significado distintivo, reservar, como es frecuente en la doctrina, la terminología ‘error de subsunción’ para los casos en los que el error no excluye el dolo, o sea, según lo aquí defendido, para los casos en que el error no afecta al conocimiento de la concurrencia en el hecho del elemento normativo en todo su sentido o significado material auténtico”.

la prohibición. Si la equivocación o la ignorancia le impiden conocer al sujeto la obligación tributaria, será un error de tipo³⁸² (según DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, este no sería técnicamente un error de subsunción, sino simplemente un error de tipo³⁸³).

2. Si el sujeto conoce la obligación jurídico-tributaria material, entonces, además de no existir un error de tipo y concurrir el dolo, parece difícil o imposible que se produzca un error de prohibición, pero puede concurrir un error sobre la prohibición penal de la conducta, sobre su carácter delictivo, que es menos eficaz que el error de prohibición, pero no irrelevante, sino con efectos atenuatorios que pueden ser importantes en su caso (atenuantes muy cualificadas). Este error se produciría en los casos en que se produce reflexión por parte del sujeto, en el sentido de plantearse expresamente si el hecho está o no penalmente prohibido³⁸⁴. Será lo normal, pero podría ser que se de cuenta de que está prohibido, pero crea que “es poca cosa”, “una multilla y ya está”, etc.
3. Finalmente, el error podría resultar simplemente irrelevante, si no es relevante siquiera para la conciencia de la antijuridicidad penal³⁸⁵.

³⁸² Cfr. ROXIN, *ATI*, § 12/91 (= *PG I*, 1997, 464); MIR PUIG, *CDJ* 1993-XVIII-XX, 204; *PG*, 10.^a, 2016, 10/77; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 34; *DPEE*, *PG*, 5.^a, 2016, 427 ss.; LUZÓN PEÑA, *Curso de DP*, *PG*, 1996, 449 s.; *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 17/17; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 114 s., 380 ss.; en SERRANO-PIEDECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 57 s. En diverso sentido, cfr. FAKHOURI GÓMEZ, *Delimitación entre error de tipo y de prohibición*, 2009, 301.

³⁸³ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 386 s.

³⁸⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 382.

³⁸⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 381 s.

SEGUNDA PARTE

**LA ACTIVIDAD DE ASESORÍA FISCAL EN EL
CONTEXTO DE LOS PROBLEMAS DE AUTORÍA Y
PARTICIPACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN
TRIBUTARIA**

El problema central que analiza esta tesis doctoral es la posibilidad de atribución de responsabilidad penal a un sujeto en concreto, el asesor fiscal, en supuestos en los que usualmente concurren varios sujetos relacionados con el resultado típico de defraudar a la Hacienda Pública en más de 120.000 euros. En los capítulos que componen esta segunda parte pretendo realizar, en primer lugar, una caracterización de la actividad de asesoría fiscal que permita justificar la relevancia y pertinencia de un estudio específico en esta materia, delimitar el objeto de estudio y hacer una breve exposición del estado de la cuestión acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal, para luego caracterizar el delito de defraudación tributaria como un delito especial y, por fin, realizar una revisión de las principales teorías sobre la autoría y la participación. En la tercera parte se aplicarán los resultados de la discusión al tema de la responsabilidad penal del asesor fiscal.

CAPÍTULO IV

LA ACTIVIDAD DE ASESORÍA FISCAL Y LA DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO

1. INTRODUCCIÓN

En este cuarto capítulo comienzo con un breve comentario acerca de la relevancia y la pertinencia de un estudio específico de la responsabilidad penal del asesor fiscal, en cuanto base para los análisis que se hacen a continuación de la figura del asesor fiscal y de las diferentes actividades que realiza a propósito del asesoramiento (en sentido amplio) en materia tributaria. Después paso a exponer lo extenso que resulta el problema de la responsabilidad penal del asesor fiscal si se tiene en cuenta la posibilidad de comisión de otros delitos diferentes al de defraudación tributaria y, además, las diferencias que existen en la selección de los temas relevantes en esta materia según la particular normativa sobre el delito de fraude fiscal en distintos países. Seguidamente me concentro en exponer brevemente el estado de la cuestión en la doctrina española especializada en el delito fiscal y que se ha pronunciado en concreto acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal o, en general, sobre los problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria.

Se pretende ofrecer una visión general tanto de la asesoría fiscal como de las distintas corrientes dogmáticas que analizan la posibilidad de imputar responsabilidad penal en este ámbito, y adelantar así las consecuencias jurídicas que las opiniones sobre autoría y participación pueden tener en los supuestos de intervención del asesor fiscal. Al mismo tiempo, se pondrá de manifiesto el reducido número de autores que se han llegado a ocupar de este tema en relación con el delito de defraudación tributaria, así como el hecho de que tradicionalmente el enfoque se ha realizado desde el punto de vista del Derecho tributario y no desde la óptica del Derecho penal.

Por último, tomo postura con una propuesta personal de análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal, en la que delimito el objeto de estudio de la segunda y tercera parte de esta tesis.

2. LA RELEVANCIA Y LA PERTINENCIA DE UN ESTUDIO ESPECÍFICO DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL

La calidad de asesor proviene de la actividad que realiza, asesorar, y por asesorar se entiende la acción de informar, ilustrar o dar consejo o dictamen sobre cierta cosa³⁸⁶. Por consiguiente, en principio, cualquier persona (competente o no en la materia) puede asesorar a otra (que así se lo pida o no) acerca de cualquier tema imaginable y, con su acción de informar o dar consejo, terminar por intervenir en la comisión de un delito junto con el asesorado, en calidad de autor o de partícipe³⁸⁷.

Sin embargo, cuando en esta tesis se habla de asesoría me refiero en general a aquellas que son realizadas por profesionales o de manera profesional en el contexto de la comisión

³⁸⁶ Según el Diccionario de la RAE asesor es “aquel que asesora”, y en su acepción segunda, señala: “Dicho de un letrado, es el que, por razón de oficio, debe aconsejar o ilustrar con su dictamen a un juez lego”; y asesorar, como verbo transitivo, sería “dar consejo o dictamen”, y, como verbo pronominal, “tomar consejo del letrado asesor, o consultar su dictamen” -en la acepción segunda del término- y “dicho de una persona: tomar consejo de otra, o ilustrarse con su parecer” -en la tercera acepción del término-. En el Diccionario María Moliner, de uso del español, asesor es la “persona encargada de informar o aconsejar en ciertos asuntos que son de su competencia a otra o a una entidad”; y asesorar, “informar o dar consejo a alguien sobre cierta cosa”.

³⁸⁷ Si bien se presumiría que quien da un consejo conoce o es competente en la materia sobre la cual el consejo versa, sobran los ejemplos tanto en la vida cotidiana como en ámbitos más o menos técnicos de consejos dados por inexpertos o por expertos que incurrir en un error. El propio refranero español, sin ir más lejos, da buena cuenta de ello con numerosos dichos como: “Consejos vendo, y para mí no tengo”, “consejos y un remedio, no valen un real y medio”, “el consejo es más fácil dar que tomar”. En materia fiscal puede suceder así, lo que constituye una vía posible de atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal, como ya habrá oportunidad de estudiar. Se presumiría además que el consejo es siempre buscado; sin embargo, puede ser relevante considerar los casos en los que, p. ej., una información específica se torna un consejo implícito o simplemente aquellas situaciones discursivas en las que median las siguientes fórmulas: “Aunque no me preguntes, yo considero que tú deberías hacer (...)” o “si yo fuera tú (...)”. Finalmente, un consejo puede ser acerca de cualquier tema imaginable porque precisamente ilustra el parecer del otro, su opinión sobre cualquier asunto.

de un delito³⁸⁸. Y en este ámbito podrían encuadrarse conductas tan variadas como las de asesoría del personal sanitario (farmacéuticos, médicos y enfermeros, por ejemplo) en relación con los delitos de homicidio, aborto, lesiones personales y dopaje, entre otras; las conductas de asesoría de los juristas en relación con los delitos de estafa, insolvencia punible, apropiación indebida, corrupción entre particulares, receptación, delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, entre muchos otros; las conductas de asesoría de los economistas o expertos en finanzas en relación con los delitos relativos al mercado y a los consumidores, o a la Hacienda Pública y a la Seguridad Social, entre otros; las conductas de asesoría de un informático, en relación con los delitos de descubrimiento y revelación de secretos, calumnias e injurias y delitos contra la propiedad intelectual o industrial, entre otros; o, para cerrar esta lista enunciativa y meramente ejemplificativa de posibles asesores profesionales, las conductas de asesoría de un ingeniero agrónomo (o un biólogo o un ingeniero) en relación con los delitos contra los recursos naturales y el medio ambiente, aquellos relativos a la protección de la flora, fauna y animales domésticos y los delitos de incendios forestales, entre otros.

Pero también son similares a las asesorías relevantes para esta investigación aquellas conductas realizadas por otros sujetos sin titulación universitaria en desarrollo de una actividad de manera profesional. Piénsese, por ejemplo, en un vendedor de armas de fuego que asesora sobre su uso o eficacia en relación con un delito de lesiones o de homicidio, o de un arrendador de maquinaria pesada que asesora sobre el funcionamiento de las máquinas en relación con un delito contra los recursos naturales y el medio ambiente, o la flora y la fauna. Y así otros vendedores, arrendadores, reparadores, artesanos, etcétera.

³⁸⁸ En el epígrafe correspondiente a la caracterización de la figura del asesor fiscal se analizará esta diferencia con más detalle. No obstante, para dejarlo apuntado aquí, por profesional se entenderá quien ejerza un oficio de manera profesional y por ejercicio profesional de una actividad se entenderá aquel que cuente con los siguientes rasgos: i) se trata de una actividad ejecutada por un experto o un técnico, que posee la cualificación necesaria, ii) para realizar actos propios de la actividad, iii) de forma habitual, iv) pública y reconocida socialmente, v) y con el cobro de unos honorarios por la prestación de sus servicios. Ahora bien, soy consciente de que habitualmente se vincula la denominación de profesional con la persona competente para ejercer una profesión acreditada por un título universitario. Aquí se respetará la polisemia del término y se hará uso de uno u otro significado según convenga.

En este sentido, considero que en un plano material las conductas de asesoría de todos estos sujetos podrían ser similares, se trataría de profesionales que poseen conocimientos o competencias en una materia determinada y que, en diferentes niveles e intensidades progresivas, pueden fundamentalmente: i) suministrar información del estado de una cuestión, exponiendo diversas posibilidades, ii) aconsejar una particular vía de actuación, recomendando una de las opciones, iii) poner a disposición la opción elegida, iv) participar en la ejecución de la conducta. Sin embargo, no por ser materialmente similares serán analizadas de la misma forma en materia penal.

En principio, las conductas de asesoría profesional están relacionadas con los mismos problemas de Parte general, como son, principalmente, la causalidad, las acciones neutrales, la determinación del dolo y de la imprudencia, el error, y la autoría y la participación. No obstante, la intervención conjunta del asesor y su asesorado en un injusto concreto determina la selección de algunos problemas (y no otros). Por ejemplo, en el contexto de los delitos que prevén una comisión imprudente, las diferencias entre los profesionales en razón de sus conocimientos técnicos específicos, las restricciones de acceso y las condiciones de ejercicio de la profesión, pueden suponer variaciones en la determinación de la *lex artis* y, con ello, singularidades en la concreción del deber de cuidado que les es exigible, lo cual será un factor diferencial en el análisis de la responsabilidad penal. O piénsese en las conductas de los juristas, respecto de las cuales se plantean problemas relacionados especialmente con el error que puede provocar en el cliente o con la omisión respecto de la conducta delictiva de este. O, por ejemplo, las conductas de los vendedores en relación con la neutralidad de su actuar en relación con las conductas delictivas de sus asesorados. Aunque todos los análisis lleven a la calificación de la conducta del asesor médico, jurista o vendedor (según estos ejemplos) a título de autor de una actuación dolosa o imprudente, o como partícipe en el delito cometido inmediatamente por el asesorado, la precisión de estas cuestiones requiere diferenciaciones en cada caso.

En el estudio de la responsabilidad penal del asesor fiscal todo lo anterior es más claro, si cabe. Tenemos como referencia una conducta profesional en una materia extremadamente técnica (como lo es el Derecho tributario) pero que no cuenta con ninguna

normativa oficial de referencia que dictamine criterios de acceso o de ejercicio a la profesión. Además, la asesoría fiscal es un ámbito que incluye, de manera más que habitual, la ejecución de actividades materiales más allá del mero suministro de información y consejo, como por ejemplo la llevanza de libros mercantiles, la realización de la contabilidad, de auditorías fiscales, de defensa del cliente ante la Administración y los tribunales y, muy relevantemente, la representación del obligado tributario ante la Hacienda Pública para el cumplimiento de sus obligaciones.

Pero, lo más importante, las diferentes conductas de asesoría fiscal se analizan en relación con el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP, que, como quedó evidenciado en la primera parte de este trabajo, posee ciertas peculiaridades dogmáticas que en sí mismas tendrán consecuencias para la definición de la responsabilidad del asesor fiscal, por ejemplo, en materia de error según el tratamiento propuesto *supra*. Pero que, adicionalmente, influirán de manera directa en la definición del delito de defraudación tributaria como un delito especial de naturaleza de dominio al que subyace la infracción de un deber extrapenal (adelanto así mi postura). Esta caracterización, que coincide parcialmente en general con la defendida por la doctrina mayoritaria (en cuanto a la naturaleza especial, no así en lo demás), hace necesarios análisis profundos con particularidades concretas en materia de autoría y participación, tema que es muy debatido por la doctrina actual.

Por último, hay una característica más que hace particular el estudio de la responsabilidad penal del asesor fiscal, que es la frecuente realización de actividades de asesoría fiscal (en sentido amplio) en el marco de organizaciones empresariales. Ello supone analizar los fenómenos de autoría y participación, no solo en relación con un delito especial, sino también en un ámbito (criminal) que se rige por parámetros algo diferentes a los de la delincuencia tradicional.

En conclusión, a mi juicio, el estudio específico de la responsabilidad penal del asesor fiscal es relevante porque analizo cuestiones fundamentales de la Parte general del Derecho penal que han sido tradicionalmente discutidas y que son en la actualidad objeto de mayor debate. Pero, además, es un estudio pertinente, en cuanto oportuno, porque procuro concretar

problemas dogmáticos de la teoría general del delito a un tipo de la Parte especial, contrastando la viabilidad de las soluciones que son formuladas en general. Y finalmente provechoso, porque no solo analizo las particularidades de la intervención de un sujeto que, debido a su especial competencia profesional en materia fiscal, tiene un papel sobresaliente en la comisión del delito de defraudación tributaria, sino también porque propongo soluciones concretas de tratamiento en un ámbito tan complejo como la autoría y la participación en delitos especiales en organizaciones empresariales.

3. TRES PREMISAS PARA EL ESTUDIO DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL

En este trabajo se propone una interpretación de la figura de la asesoría fiscal con base en las siguientes premisas: i) que la actividad profesional del asesor fiscal y el propio delito de defraudación tributaria se encuentran determinados por la relación jurídico-tributaria subyacente que existe entre el contribuyente y la Administración; ii) que puede ser legítima o ilegítima la pretensión del contribuyente de organizar sus actividades económicas con el objetivo de conseguir un ahorro fiscal³⁸⁹, en un abanico de posibilidades que van desde conductas claramente lícitas a otras claramente ilícitas; y, por tanto, iii) que el “correcto” quehacer profesional del asesor fiscal consiste principalmente en la ayuda profesional e ilustrada para la toma de decisiones de su cliente con el objetivo de conseguir una tributación en las condiciones económicas que le resulten más beneficiosas. Aunque claro, la actuación

³⁸⁹ Soy consciente además de que el uso de la expresión “ahorro fiscal” (cfr. ALONSO GONZÁLEZ, *Fraude y delito fiscal*, 2008, 80; CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, 33) podría parecer que contiene una carga valorativa más positiva que otras expresiones como “un menor ingreso tributario” (cfr. MERINO JARA/LUCAS DURÁN/FERNÁNDEZ AMOR/GARCÍA CALVENTE/GARCÍA LUIS/MANZANO SILVA/RUIZ GARIJO/VAQUERA GARCÍA, *Derecho Financiero y Tributario. PG*, 4.^a, 2014, 188), la “reducción de las obligaciones tributarias” (cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 29) o “evitar el deber tributario” (cfr. TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 110). No obstante, se pretende hacer referencia al hecho de ingresar un concreto valor calculado con base en la realización de un hecho imponible determinado o en la aplicación de una interpretación posible de la norma tributaria, en estricto sentido “lo que se debe”, que eventualmente sería menor al que se tendría que ingresar de realizar otro hecho imponible posible o al darle a dicho hecho otra interpretación alternativa. Pero es una operación hipotética la que permite hablar tanto de ahorro fiscal, menor ingreso tributario o reducción de las obligaciones tributarias.

del asesor fiscal también podrá estar dirigida a apoyar las pretensiones ilegales de su cliente o, incluso, a inducir o utilizar como instrumento a este, pudiendo incurrir en responsabilidad penal.

A. La existencia de una determinada relación jurídico-tributaria

El núcleo de la actividad de asesoría fiscal es el consejo que da un profesional a un cliente (principalmente al contribuyente) para ayudarle a gestionar sus relaciones con la Hacienda Pública, relaciones que consisten en múltiples obligaciones de naturaleza pública que se denominan “tributos”³⁹⁰. De ahí que el análisis penal de la conducta del asesor fiscal, que por lo demás no solo aconseja, sino que también informa, representa, defiende o cumple otras actividades (contables, por ejemplo), esté estrechamente vinculada con las posibilidades de configuración, características y límites de dicha relación subyacente y también con los principios que informan la Hacienda Pública. Además, la eventual calificación de una conducta de defraudación fiscal como delictiva va a tener como límite la posibilidad de

³⁹⁰ La doctrina y la jurisprudencia, ante la falta de una definición legal que solo llegó con la actual LGT, desarrollaron múltiples conceptos de tributo con matices variados que no habrá oportunidad de evaluar aquí. Para esta tesis doctoral se propone adoptar como concepto de tributo el regulado en el art. 2.1 LGT, que establece: “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”. Esta definición recoge las principales notas características que tanto doctrina como jurisprudencia coinciden en señalar como rasgos de los tributos, a saber: a) son una modalidad de ingresos públicos; b) son prestaciones pecuniarias; c) son exigidos por una Administración Pública; d) son exigidos como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir; y e) tienen como finalidad principal obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Además de dos características adicionales, conforme al art. 31 CE: f) son exigidos con base en la capacidad económica del sujeto pasivo y g) gravan hechos lícitos. En todo caso para una definición doctrinal se recomienda, por todos: MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25.ª, 2014, 65 ss.; MERINO JARA/LUCAS DURÁN/FERNÁNDEZ AMOR/GARCÍA CALVENTE/GARCÍA LUIS/MANZANO SILVA/RUIZ GARIJO/VAQUERA GARCÍA, *Derecho Financiero y Tributario*. PG, 4.ª, 2014, 66 ss. Para una definición jurisprudencial del concepto de tributo *vid.*: STC 194/2000, 19-7 (RTC 2000/194); STC 276/2000, 16-11 (RTC 2000/276); STC 193/2004, 4-11 (RTC 2004/193); STC 122/2012, 5-6, (RTC 2012/122).

actuación del obligado tributario ante la Administración, puesto que, conforme a la doctrina mayoritaria en España, se trata de un delito especial propio³⁹¹.

La obligación de pagar un tributo, como se expuso *supra*, nace como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho constituido por un hecho jurídico o económico normalmente regulado por otros ámbitos del Derecho –civil o mercantil, por ejemplo– al que la ley vincula el deber de contribuir. Dicho deber de contribuir conforme al art. 31.1 CE³⁹² nace a su vez de una manifestación de capacidad económica, de un hecho que revela riqueza³⁹³, que el legislador ordinario tipifica como imponible, cuya realización genera la

³⁹¹ Cfr. al respecto el apartado relativo a la discusión doctrinal acerca de la calificación del delito de defraudación tributaria como un delito común o un delito especial, p. 247

³⁹² El art. 31 CE prescribe: “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. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

³⁹³ En estos términos, el Auto TC 71/2008, 26-02 (RTC 2008/71), señala que “(...) aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del ‘sistema tributario’ en su conjunto, de manera que puede afirmarse, trasladando *mutatis mutandis* nuestra doctrina acerca de cuándo un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE. Éste es, como hemos tenido ocasión de afirmar varias veces, el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que ‘por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente –hemos señalado–, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (...) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)’. No es así de claro en otros casos de imposición, como p. ej. en el impuesto al consumo o en la tasa del juego, pero, aun en estos casos, deberán ser tipificados por el legislador en cuanto hechos indicativos de capacidad económica, reveladores de riqueza”. En este sentido, también, MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25.^a, 2014, 66. Muy crítico en relación con el cumplimiento de este principio respecto a las tasas, CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho financiero: PG*, 18.^a, 2014, 348: “Hay un interés concreto de un sujeto en una actividad administrativa pero puede no derivarse de una suficiente situación patrimonial que justifique su gravamen”, es decir “(...) la inscripción en un centro universitario público, el estacionamiento en la vía pública, la utilización de servicios públicos, etc., plantean serias dudas sobre su contenido patrimonial en todos los supuestos”.

obligación de tributar para sostener las cargas públicas; todo esto conforme a un principio redistributivo que informa todo el sistema financiero del Estado³⁹⁴.

Ahora bien, aunque la obligación tributaria se origina por la realización del hecho imponible y su pago es obligatorio³⁹⁵, también es cierto que el sujeto es (relativamente³⁹⁶) libre para realizar o no el hecho (imponible), para organizar sus transacciones económicas y jurídicas como su buen entender se lo indique. Esta prerrogativa viene dada por el principio de autonomía privada, según el cual los particulares pueden dar a sus relaciones económicas la configuración jurídica que les parezca más adecuada, más oportuna, mejor. Así, quien desee realizar una transacción puede escoger para la celebración del negocio jurídico la forma contractual que prefiera entre las diferentes opciones que ofrece el ordenamiento jurídico. Son ejemplos recurrentes el caso del IRPF, que permite la opción explícita de tributar a los cónyuges conjunta o separadamente; la posibilidad que tiene un empresario que quiere ejercer una actividad mercantil de hacerlo como persona física pagando el IRPF o a través de una sociedad comercial por la que tributará el impuesto sobre sociedades; o el caso de este

³⁹⁴ El ingreso y el gasto públicos son las dos dimensiones de la actividad financiera de un Estado, por lo que preguntarse por la naturaleza, dinámicas y alcance de una de ellas lleva asociado necesariamente la consideración de su contracara. En este sentido, MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25.^a, 2014, 35, dicen: “La conexión entre el ingreso y el gasto público es la esencia de la actividad financiera y, por consiguiente, su análisis científico debe realizarse en el marco de una disciplina, de forma unitaria, con una metodología común y bajo las directrices de unos principios comunes: los principios de justicia financiera. En efecto, si la actividad financiera debe regirse por criterios de justicia –y ello es la principal razón para que la actividad sea objeto de análisis por el Derecho–, no cabe hablar de una justicia en la ordenación de los ingresos públicos que no tenga en cuenta la justicia en la ordenación del gasto público”.

³⁹⁵ La obligatoriedad del tributo se manifiesta en dos sentidos. Uno primero coactivo que indica que el tributo surge con independencia de la voluntad de los sujetos, por mandato de la ley, lo que se ve reforzado por el art. 17.4 LGT, que contempla la indisponibilidad de los elementos de la relación tributaria (la parte activa, pasiva, etc.) sin perjuicio de los efectos privados entre las partes. Otro segundo que se refiere al tributo como una obligación de Derecho público, es decir, como una obligación que nace con base en un presupuesto definido por la ley, que precisa taxativamente las modalidades y la cuantía del crédito tributario.

³⁹⁶ Y relativamente en el sentido de que en muchas ocasiones el contribuyente no podrá escoger entre diversas alternativas y tendrá que pagar los tributos correspondientes por actividades tan importantes y cotidianas como trabajar, adquirir una propiedad para la habitación, echar gasolina o comprar comida. Adicionalmente, desde luego, no será libre y tendrá escasas posibilidades legales de maniobra el obligado a retener o el obligado a realizar ingresos a cuenta.

empresario que, de querer ejercer la actividad conjuntamente con otras personas, podrá elegir entre constituir una sociedad anónima o una comunidad de bienes.

Pero además, una vez que el contribuyente decide realizar un hecho jurídico o económico con posibles consecuencias tributarias, él mismo puede calificar o encuadrar algunas veces aquel supuesto de hecho en una norma u otra, o en una norma en distintos sentidos, cuando la norma admita interpretaciones diversas³⁹⁷. Y después de producido e interpretado el hecho imponible, puede escoger en ocasiones (cuando así lo prevé la normativa) entre las diferentes opciones que le brinda el ordenamiento jurídico para cumplir con sus obligaciones.

B. La (legítima o ilegítima) pretensión del contribuyente de conseguir un ahorro tributario

La doctrina coincide en señalar que el contribuyente puede realizar diferentes elecciones para organizar su actividad económica y jurídica con el objetivo (exclusivo o no) de conseguir un ahorro fiscal. La realización de unos u otros hechos jurídicos, la elección de la forma jurídica para la realización del negocio jurídico, algunas calificaciones del hecho, ciertas interpretaciones de la norma y la liquidación de la obligación tributaria, pueden suponer más o menos tributación³⁹⁸, siempre que ello se haga respetando los límites

³⁹⁷ P. ej., en este sentido, MERINO JARA/LUCAS DURÁN/FERNÁNDEZ AMOR/GARCÍA CALVENTE/GARCÍA LUIS/MANZANO SILVA/RUIZ GARIJO/VAQUERA GARCÍA, *Derecho Financiero y Tributario*. PG, 4.^a, 2014, 188: “La persona obligada a contribuir puede elegir, simplemente, la interpretación y calificación que más le favorezca y conlleve un menor ingreso tributario. Frente a esta opción, la Administración Tributaria en bastantes ocasiones interpreta y califica con postulados más bien recaudatorios, de manera que la polémica se encuentra, a estos efectos servida”.

³⁹⁸ Así, TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 110: “No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad. A estos efectos es irrelevante si el contribuyente no realiza el hecho imponible mediante su conducta fáctica (por ejemplo no trabaja para no obtener renta, o no fuma) o si encuentra con ayuda de su asesor una configuración jurídica que le permite eludir o reducir el impuesto”, y añadido yo, siempre que sea dentro de la legalidad; PONT CLEMENTE, *RTT* 63, 2003, 87: “Cualquier ciudadano puede organizar su actividad económica en la forma que le resulte fiscalmente más ventajosa cuando ello no suponga contravención normativa”; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 29: “Existe un acuerdo general en que, en virtud del principio de autonomía privada, los particulares pueden, de entrada, dar a sus relaciones económicas la configuración jurídica que les parezca oportuno. También se conviene, sin embargo, en que ello tiene un límite: la creación de riesgos relevantes de producción de perjuicio

impuestos por la creación de riesgos relevantes de producción de perjuicios para terceros, entre ellos la Hacienda Pública.

En este ámbito se abre toda una serie de posibilidades: i) la legítima pretensión del contribuyente de organizar la propia actividad económica y jurídica, de realizar una planificación fiscal con el propósito de conseguir un ahorro tributario con mecanismos claramente lícitos y con especial atención al cumplimiento de las obligaciones tributarias; ii) con un amplio intermedio dudoso, una zona gris, constituida por la intención del contribuyente de conseguir un ahorro tributario pero con el empleo de mecanismos más o menos arriesgados, en los que haya dudas de su licitud (o ilicitud) o diversas interpretaciones y con especial atención a aprovechar las ambigüedades y vaguedades de la Ley, alguna laguna, posibles beneficios y calcular los posibles costos; iii) el otro extremo constituido por la clara e ilegítima pretensión del contribuyente de reducir su carga impositiva defraudando a la Hacienda Pública.

Esta cuestión está relacionada, en primer lugar, con el interesantísimo debate iusfilosófico acerca de la justificación de los tributos y del deber de pagarlos³⁹⁹, el cual tiene que ver además con la forma del Estado y con los principios que se consideran valiosos en él. En España, por ejemplo, en los arts. 38, 128 y 131 CE está contemplado el interés del Estado en garantizar la libertad de empresa conjuntamente con la necesidad de intervenir en

para terceros o para la Hacienda pública. En este último terreno existe asimismo el principio de que los particulares pueden recurrir a formas contractuales que tengan como fin, incluso como fin exclusivo, la reducción de sus obligaciones tributarias"; ALONSO GONZÁLEZ, *Fraude y delito fiscal*, 2008, 80: "Los actos y negocios con trascendencia tributaria que ejecutan los particulares tienen todo el derecho a buscar el máximo ahorro fiscal. Ahora bien, y dado que es imprescindible fijar un límite obvio a esa libertad de actuar, siempre y cuando no infrinjan la ley tributaria. Las actuaciones no conformes a ley revestirán caracteres antijurídicos y serán susceptibles de sanción, administrativa o penal, cuando infrinjan la norma"; CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, 33: "Resulta plenamente legítimo que los contribuyentes traten de reducir su carga tributaria obteniendo un 'ahorro fiscal'. Los problemas surgen respecto de los 'medios' o 'instrumentos' que se utilizan para alcanzar tal fin".

³⁹⁹ Habrá que renunciar aquí a referir, así sea someramente, la interesantísima discusión iusfilosófica acerca de la legitimidad de los tributos y de la obligación de pagarlos. Para una revisión general de la discusión, *vid.*, por todos, especialmente MENÉNDEZ, *Justifying Taxes. Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, 2001, *passim*. También, PÉREZ LUQUE, *Deberes tributarios y moral*, 1980, *passim*; TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002. *passim*.

la economía para garantizar los principios y derechos propios de un Estado democrático y social (art. 1 CE), y es en este contexto en el que se encuentra contenida la política fiscal.

En segundo lugar, con la clase de contribuyente de que se trate, debido a que no todos los contribuyentes responden a una racionalidad económica o a un cálculo coste–beneficio que guíe el (in)cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En este sentido, TIPKE propone una interesante clasificación de las posibles actitudes del contribuyente frente al deber de contribuir, la cual permite ver algunas de las posibles y diferentes razones que pueden guiar la toma de decisiones de un contribuyente respecto de cuánto pagar; así⁴⁰⁰, en concreto:

i) El *homo oeconomicus*, “(...) piensa en su conveniencia económica y no reconoce ningún deber moral de conducta. En su opinión, es lícito todo lo que le beneficia. El valor del dinero constituye para él el único factor determinante de la calidad de vida. Sin embargo, también calcula el riesgo de ser descubierto, porque las penas también resultan perjudiciales desde el punto de vista económico. Actuará de un modo u otro según exista mayor o menor riesgo. Si tiene un asesor fiscal a quien no puede convertir en su cómplice, acostumbrará a no decirle toda la verdad. El *homo oeconomicus* sabe que él también necesita del Estado y que el Estado necesita los impuestos, pero prefiere hacer de polizón y que paguen los demás. Esto no le origina ningún escrúpulo”⁴⁰¹.

ii) El “chalanero” o partidario de compensar “(...) también sabe que depende de las prestaciones del Estado y de los municipios y que no puede construir por sí mismo carreteras, escuelas, hospitales, etc. Pero está convencido de que el sector público es un gran derrochador y que ofrece unas prestaciones mínimas, lo que autoriza al contribuyente a hacer lo mismo. Muchos contribuyentes consideran que el impuesto solo es justo si existe una contraprestación equivalente, y esto apenas sucederá, en especial si se trata de grandes contribuyentes. Otros partidarios de la compensación consideran que el propio Estado actúa de manera claramente inmoral en materia tributaria y es responsable especialmente de la

⁴⁰⁰ TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 112 ss. También proponen clasificaciones interesantes: GARCIGOY BADIA, *El asesor fiscal*, 1983, 35 ss; GOROSPE OVIEDO, *El fisco*, 62, 2001, 45 ss.

⁴⁰¹ TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 113.

desigualdad tributaria. Por consiguiente, no puede exigir una moralidad plena, sino que ha de aceptar que se paguen menos impuestos de los debidos”⁴⁰².

iii) El malhumorado “(...) está disgustado, ante todo, con la línea política que sigue el Estado. En su interior ha rechazado al Estado y lo considera como algo ajeno a él. Se dice a sí mismo que ‘hay que pagar lo menos posible, para que no pueda continuarse con esa política’. Es posible que el malhumor no se refiera al Estado en sí mismo, puede referirse a una determinada política, especialmente a una política de excesivos gastos sociales. Quien considera que el Estado destina demasiado dinero en favor de sujetos asociales de todo el mundo y que explota a su costa a los ciudadanos que trabajan, puede adoptar la actitud de no pagar (todos) sus impuestos y abstenerse en las elecciones”⁴⁰³.

iv) El liberal fiscal “(...) es especialmente sensible al impuesto como una limitación de la libertad. En América del Norte y en Europa se celebra el día libre de impuestos (*tax freedom day*), especialmente por las Asociaciones de Contribuyentes. Es el día del año en el que los contribuyentes pueden ‘trabajar para su propio bolsillo’, pues se considera que el resto del tiempo han trabajado tan solo para el Ente público. A los partidarios del liberalismo fiscal les gusta considerar los impuestos como un sacrificio sin contraprestación, y silenciar el hecho de que pronto se verían expuestos a la arbitrariedad de los demás si el Estado no protegiera su libertad mediante el ordenamiento jurídico, la policía y los tribunales. Es cierto, el Estado dista con frecuencia de cumplir estas funciones del mejor modo posible, pero probablemente también lo es que la conciencia social de algunos liberales se sitúa por debajo de la media. (...) La repugnancia que sienten por los impuestos los partidarios del liberalismo fiscal puede inducirles –aunque no necesariamente– a no pagar todos sus impuestos o a no hacerlo puntualmente. Con ayuda de sus asesores fiscales, los partidarios del liberalismo fiscal pueden optar también por el camino legalista de la ingeniería fiscal”⁴⁰⁴.

⁴⁰² TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 113.

⁴⁰³ TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 114.

⁴⁰⁴ TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 115.

v) El que elude legalmente, por regla general “(...) no siente indignación por las leyes fiscales injustas. No moraliza, sino que busca aprovechar los beneficios fiscales y las lagunas y pasajes oscuros de la ley para pagar lo menos posible por sus impuestos, todo ello generalmente con la ayuda de los asesores fiscales. Como empresario, el legalista se interesa más por la neutralidad competitiva y la certeza en la planificación que por la Justicia tributaria. (...) Para los empresarios los impuestos representan un coste y, por tanto, un componente que incide en su competitividad. Quien no reduce este componente resulta menos competitivo”⁴⁰⁵.

vi) El inexperto, “(...) ‘el contribuyente ordinario’ no comprende las leyes fiscales que le afectan. No entiende el contenido de sus propias declaraciones tributarias, firma ciegamente lo que ha preparado su asesor fiscal y afirma solemnemente, según el impreso, que ha declarado ‘verazmente, según su leal saber y entender’. Ni siquiera el jurista medio – capacitado para ejercer la judicatura– comprende las leyes tributarias. El principio *iura novit curia* no se aplica cuando el juez civil, desbordado por las cuestiones tributarias, hace recaer sobre una de las partes la carga de la prueba sobre el contenido del Derecho tributario vigente, acudiendo así a una medida prevista en la Ley de Enjuiciamiento Civil para el Derecho extranjero. La ley de Impuesto sobre Sociedades contiene preceptos que los juristas especializados en este impuesto solo comprenden en momentos de inspiración. (...) Puesto que el hombre de a pie vive en un ‘estado de inocencia’ fiscal, debería resultar difícil imputarle la culpabilidad necesaria para ser objeto de sanciones penales en materia tributaria. Sin embargo, los penalistas consideran que existe negligencia cuando una persona que no se encuentra informada no busca la correspondiente información”⁴⁰⁶.

vii) Los sensibles ante la justicia tributaria “(...) se escandalizan de las muchas desigualdades de gravamen, en particular de los numerosos beneficios fiscales que solo pueden ser invocados por determinados sectores. También se escandalizan de que las leyes tributarias no se apliquen por igual. El Derecho tributario vigente supone un insulto irritante

⁴⁰⁵ TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 116.

⁴⁰⁶ TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 118.

para su conciencia y su buen sentido jurídico. Por consiguiente, los activistas intentan suprimir en lo posible todos los beneficios fiscales, teniendo en cuenta las exigencias del Derecho transitorio, y reducir la carga tributaria de todos. No aceptan que se tache de ‘torpes ajenos a las reglas del juego’ a quienes se pierden en las confusas leyes tributarias”⁴⁰⁷.

En tercer lugar, la conducta de los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias tiene que ver con las diferentes interpretaciones de la normativa tributaria. Por un lado, estará la interpretación muchas veces interesada (para ahorrar) que hacen ellos mismos y, en sentido contrario, con pretensiones recaudatorias, aquella que realiza la Administración. Además, también encontraremos la interpretación autorizada y “final” que hacen los tribunales de los mecanismos elegidos para cumplir o evitar el deber tributario. La consecuencia es que la calificación de dichos mecanismos puede variar según el intérprete, en tanto lícitos o ilícitos, con diferentes consecuencias tributarias o penales. Esta cuestión es en muchas ocasiones invisibilizada al hilo de las discusiones acerca de las diferencias entre economía de opción, ingeniería fiscal, el fraude de ley, la simulación y la propia defraudación tributaria. Es posible afirmar incluso que en este punto se halla una particularidad adicional de la labor de asesoría fiscal en relación con otros tipos de asesoría, y es que actuaciones que son guiadas por la legítima pretensión del contribuyente y su asesor de conseguir un ahorro fiscal pueden terminar con la comisión de un ilícito, a diferencia de las asesorías que van directamente encaminadas a indicar cómo cometer el ilícito o al manejo de ciertos elementos que en sí mismos ya poseen una cierta peligrosidad (piénsese, por ejemplo, en armas o venenos). Quizás esta situación podría ser equivalente a la asesoría del suministro de un medicamento por un farmacéutico o por un médico que, dependiendo de la cantidad o de la modalidad del suministro, puede aliviar o matar.

La importancia de diferenciar las conductas lícitas de las ilícitas está relacionada con el principio de seguridad jurídica, con la necesidad del contribuyente –y su asesor fiscal– de tener claros los límites dentro de los cuales puede desarrollar una actividad financiero-tributaria segura, cumpliendo con las obligaciones que le imponen la ley y la Administración,

⁴⁰⁷ TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 120.

y además, para lo que aquí importa, para la determinación de las conductas desaprobadas por el Derecho penal. Este hecho cobra todavía, si cabe, una mayor importancia y gravedad a la luz de dos circunstancias constatables en la actualidad: la progresiva generalización de la llamada privatización de la gestión tributaria⁴⁰⁸ y la evolución en sí del propio sistema fiscal hacia una mayor complejidad y tecnicidad⁴⁰⁹.

En este complejo contexto normativo es en el que el contribuyente decide contratar habitualmente la ayuda de terceros -juristas, economistas, contables o asesores fiscales- (a pesar del costo que supone) para conocer las posibilidades y alternativas disponibles, y recibir consejo y ayuda para el (in)cumplimiento de sus obligaciones.

C. La tarea del asesor fiscal: contribuir con esa pretensión

En principio debería entenderse que conseguir la asesoría de un profesional en materia tributaria supone el más claro ejemplo de los esfuerzos lícitos de los contribuyentes de lograr

⁴⁰⁸ En el sistema tributario actual muchos de los tributos se liquidan por el propio contribuyente. Esta extensión del método de la autoliquidación supone además de una más cualificada gestión autónoma de las propias obligaciones fiscales, una clara ampliación de los deberes de información y colaboración con la Administración, la cual viene acompañada adicionalmente por la eventual generación de gastos indirectos, p. ej., la necesidad de un asesor fiscal.

⁴⁰⁹ En este sentido, entre muchos otros, MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 981: “Como es bien sabido, la complejidad y ambigüedad de la normativa tributaria, así como la indudable ventaja económica que supone una inteligente gestión de los asuntos fiscales, determina que gran número de contribuyentes (particularmente, grandes empresarios, tanto individuales como colectivos, así como los llamados autónomos) se vean crecientemente inclinados a confiar dicha gestión a profesionales expertos en la materia tributaria, y ello tanto para interpretar adecuadamente las disposiciones fiscales como para analizar desde ese punto de vista los supuestos de hecho tributarios que el contribuyente realiza, con la finalidad de determinar correctamente –y en el sentido más favorable para éste– las obligaciones tributarias pertinentes”; GÓMEZ VERDESOTO, *QF*, 15, 1998, 9: “Resulta innecesario insistir en la importancia práctica actual de la figura del asesor fiscal. La complejidad creciente de nuestro sistema tributario, que además afecta a un gran número de ciudadanos, ha fomentado la necesidad de profesionales cualificados llamados a colaborar, en sentido amplio, con los diferentes sujetos afectados de una forma u otra por la ‘potestad o procedimiento de imposición’ frente a la Administración”; PONT CLEMENTE, *RTT* 63, 2003, 118: “El ordenamiento tributario resulta incomprensible para una mayoría de sus teóricos destinatarios los contribuyentes, no sólo por lo enrevesado de sus tecnicismos y por las continuas remisiones y excepciones, sino también por la inestabilidad de sus preceptos, sometidos a cambios constantes”. A propósito de la falta de regulación de la asesoría fiscal, arguye SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 11: “Pese a que de dicha ausencia normativa (...) no se derivan más que perjuicios para el contribuyente, para el propio asesor fiscal y, en definitiva, para un sistema fiscal que desde hace ya algunos años está alcanzando unos grados de complejidad y de inseguridad jurídica nada desdeñables”.

el cumplimiento de sus deberes fiscales y, además, la posibilidad de realizar una planificación tributaria con miras a conseguir un pago racionalizado de los tributos⁴¹⁰. Sin embargo, es cierto que el actual debate acerca de la responsabilidad (penal) del asesor fiscal viene en parte motivado, como ya advirtieran algunos autores, por la creciente sensación de que ciertos contribuyentes no pagan a la Hacienda Pública lo que corresponde gracias a la intervención de asesores fiscales que idean mecanismos financieros complicadísimos para evitar la liquidación conforme a Derecho de las obligaciones tributarias y la acción de fiscalización de la Administración⁴¹¹. Y esto sucede al tiempo que el sistema fiscal convierte al común de las personas en contribuyentes forzosos, con la retención sobre los salarios y los impuestos indirectos sobre el consumo, y obliga a los pequeños agentes económicos, que no pueden

⁴¹⁰ En este sentido también, TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 96: “Es cierto que los asesores fiscales buscan aprovechar todas las posibilidades que ofrece la ley para pagar menos impuestos, pero raramente incurren en ilegalidades”; PONT CLEMENTE, *RTT*, 63, 2003, 87, 92 s.: “Ciertamente, la esencia de la asesoría fiscal, lo que hemos llamado el corazón de la profesión, es la posibilidad de planificación fiscal y de tributación en las condiciones más favorables para el contribuyente”; “(...) la esencia de la asesoría fiscal, aquello en que se concreta el núcleo de la profesión, consiste, precisamente, en el consejo que se ofrece al asesorado en relación con la planificación fiscal de sus asuntos o de sus actividades. El asesor, en el ámbito tributario, informa al contribuyente, explica la norma y le ayuda a tomar decisiones para lograr una tributación en las condiciones económicas que le resulten más favorables. No es descartable que la elección final entre las diversas posibilidades que el ordenamiento contiene, se realice únicamente en función de la fiscalidad. Como se tratará de demostrar, no hay en ello nada anómalo ni censurable”; DE ROSELLÓ MORENO, *CPC 2007*, 121: “El asesor desarrolla su profesión mediante la proposición de estrategias fiscales adecuadas a los proyectos de negocio que se le plantean por sus clientes. El asesor persigue, a instancias de su cliente, hallar la mejor opción para reducir la carga tributaria tanto directa como indirecta. El asesor oferta a su cliente, economías de opción que puedan justificar sus servicios, escogiendo de entre las opciones que presenta la ley tributaria la que resulte menos gravosa. Esa conducta en sí misma debe considerarse neutra, aunque se la [*sic.*] denomine ingeniería financiera. Las conductas del asesor que pueden ser punibles desde el derecho penal son solo aquellas en las que su intervención resulta determinante en la producción dolosa de un perjuicio a la Hacienda Pública”.

⁴¹¹ En este sentido, advierte SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal*, 2005, 79 s.: “La relación existente entre el Derecho penal y la actividad de los profesionales que realizan funciones de asesoramiento en materia fiscal o, en general, jurídico-económica ocupa, desde hace algún tiempo, un lugar central en la discusión de abogados, jueces y fiscales. Seguramente ha contribuido a ello el hecho de que la Fiscalía Anticorrupción aludiera hace tiempo a la presunta ‘contribución’ prestada por despachos profesionales a la comisión de delitos económicos, así como que se estén empezando a producir, realmente, imputaciones penales, e incluso condenas, a profesionales del asesoramiento”. También, SALÁS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 101 s., dice: “Desgraciadamente, empieza a ser frecuente la incriminación cuando no condena de asesores fiscales por hechos realizados respecto de obligaciones tributarias de terceros, esto es y dicho con todas las reservas, por hechos realizados en el ejercicio de su actividad profesional, lo que no puede pasar inadvertido para el colectivo y merece una reflexión detallada”; DE ROSELLÓ MORENO, *CPC 2007*, 119, afirma: “La imputación del asesor fiscal es un tema íntimamente conectado con el de la simulación punible dado la necesidad casi ineludible del concurso de los conocimientos del asesor fiscal, para poder perpetrar el ilícito contemplado y su participación en su comisión”.

permitirse gastos extras en la contratación de profesionales de la asesoría fiscal, a pagar un “impuesto sobre los tontos”⁴¹². La progresiva impresión de injusticia del sistema fiscal, sumada a la desconfianza en la intervención de asesores fiscales, ha generado recientemente también una creciente atención social y mediática, imputaciones penales y condenas a profesionales dedicados a la asesoría fiscal⁴¹³.

En todo caso, es importante no perder de vista que la asesoría fiscal cumple con objetivos públicos importantes en relación con la interpretación de las normas tributarias, su divulgación y su correcta implementación, todo lo cual favorece las actividades de la Administración Pública⁴¹⁴, no en el sentido más calificado de los auditores (ni tampoco en el

⁴¹² Vid. TIPKE, *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*, 2002, 85: “Es cierto que el Derecho tributario se había convertido ya hace mucho tiempo –al menos desde la Primera Guerra Mundial– en un ámbito jurídico complicado e inabarcable para quien no fuese un experto. Pero desde los años setenta y ochenta son más frecuentes las manifestaciones de magistrados, abogados y profesores que designan el Derecho tributario vigente como ‘caos’, ‘jungla’ o incluso ‘perversión’. En este caos las personas con elevados ingresos pueden permitirse un caro asesoramiento fiscal y reducir así legalmente el importe de sus impuestos. Las personas con ingresos reducidos no tienen esa posibilidad. Estos últimos pagan un ‘impuesto sobre los tontos’, en expresión acuñada por un renombrado profesor de Fiscalidad de la empresa”. En sentido similar, PONT CLEMENTE, *RTT*, 63, 2003, 116: “En general, muchos ciudadanos consideran que existe un reparto desigual de las cargas tributarias porque la elusión o evasión fiscal sólo están al alcance de una minoría, mientras que la gente ordinaria satisface la totalidad de los impuestos que gravan su salario, sus rendimientos de capital mobiliario y su vivienda. Piensan también que, a menudo, determinadas exenciones fiscales, como la de la empresa familiar en los tributos patrimoniales, han sido concebidas en beneficio exclusivo de los ricos y que éstos y sus empresas, además, se aprovechan de todos los vericuetos de la ley, con ayuda de sus asesores fiscales, para no pagar”; FERREIRO LAPATZA, *QF* 1, 2003, 11: “Sólo pagan impuestos los tontos. Impuestos, pues a los tontos, entendiéndolo por tales a los ciudadanos medios, medianamente decentes y honrados que pagan, espontáneamente, los impuestos conforme a sus reglas más generales, sin buscar los miles de pies que, sin duda, tiene el gato encerrado en el ordenamiento fiscal”.

⁴¹³ Ejemplos paradigmáticos de recientes imputaciones penales a asesores fiscales los podemos encontrar en titulares de prensa: “El asesor fiscal de Jordi Pujol se niega a declarar en el Parlament”. (16 de marzo de 2015). [en línea] [consultado el 7 de abril de 2017], <http://www.abc.es>; GARCÍA, J., (8 de septiembre de 2015). “Mikimoto, imputado por simular servicios para obtener ventajas fiscales”. *El País*. [en línea] [consultado el 7 de abril de 2017], <http://www.elpais.com>; “El tribunal admite el informe del fiscal que defiende que la Infanta no cometió delito fiscal”. (11 de enero de 2016). *Expansión*. [en línea] [consultado el 7 de abril de 2017], <http://www.expansion.com>; “El asesor fiscal de Ana Duato e Imanol Arias abre la ronda de interrogatorios en la Audiencia Nacional”. (18 de mayo de 2016). [en línea] [consultado el 7 de abril de 2017], <http://www.publico.es>. Ejemplos paradigmáticos de sentencias condenatorias a asesores fiscales son: STS 1231/1999, 26-07 (RJ 1999/6685); SAP Zaragoza 62/2001, 16-11 (JUR 2002/20969); SAP Valladolid 365/2015, 16-11 (JUR 2015/299180).

⁴¹⁴ En este sentido, vid. TIPKE, *Moral tributaria del estado y los contribuyentes*, 2002, 118. También se refieren a este punto, PONT CLEMENTE, *RTT*, 63, 2003, 73: “La divulgación constituye el principal servicio que los asesores fiscales realizan a la sociedad. Piénsese que las reformas tributarias resultarían perfectamente ineficaces si los profesionales del ramo no cuidaran de estudiar y comprender las normas y de *hacerlas guardar*, en la expresión clásica del mandato con el que se finaliza la promulgación de las leyes en España. En este

de los deberes que se han impuesto recientemente a diferentes actores para la prevención del delito de blanqueo de capitales), sino simplemente en relación con la tarea de dilucidar, o explicar para aplicarla, una normativa que efectivamente se caracteriza por sus permanentes modificaciones y complejidad. Y en este contexto, el asesor fiscal podría entenderse como puente para intentar superar la tradicional idea de enfrentamiento entre contribuyente y Administración, según la cual el contribuyente trata por todos los medios de no pagar y la Administración interpreta procurando conseguir una mayor recaudación tributaria.

No obstante, es cierto también que el asesor fiscal puede comprometer su actuación profesional para ayudar a conseguir los resultados ilícitos deseados por el contribuyente o utilizar a éste como un mero instrumento para conseguir una defraudación, pero en este caso ya estaríamos ante una eventual responsabilidad penal.

4. EL CONCEPTO Y LA REGULACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE ASESORÍA FISCAL

La actividad de asesoría fiscal no se encuentra definida ni regulada legislativa o administrativamente en España⁴¹⁵. Incluso son muy pocas las normas que hacen referencia

sentido, los asesores fiscales resultan una herramienta insustituible para el funcionamiento del sistema, contribuyendo decisivamente a que los ciudadanos puedan guardar las leyes al traducirles el lenguaje esotérico de los tributos a una prosa más comprensible”; SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 17: “Los poderes públicos parecen haberse desatendido del legítimo derecho del contribuyente a ser informado, asistido y aconsejado profesional y honestamente por profesionales expertos que puedan ilustrarle sobre el mejor cumplimiento de un deber constitucional que se erige en la clave de la bóveda del correcto funcionamiento del Estado Social y de Derecho que hace de la solidaridad y de la igualdad de oportunidades el quicio de su funcionamiento. Un asesoramiento, conviene advertirlo, del que el principal beneficiario resultaría ser el propio Estado en el vasto campo de sus actuaciones institucionales (administrativas, gestoras, revisoras, judiciales, etc.)”; MERINO JARA/LUCAS DURÁN/FERNÁNDEZ AMOR/GARCÍA CALVENTE/GARCÍA LUIS/MANZANO SILVA/RUIZ GARIJO/VAQUERA GARCÍA, *Derecho Financiero y Tributario. PG*, 4.ª, 2014, 188: “Una forma de evitar pérdidas de recaudación para los entes tributarios consiste en realizar una adecuada interpretación de la norma tributaria y una correcta calificación conforme a ella”.

⁴¹⁵ Para una explicación en detalle de la falta de regulación de la actividad de asesoría fiscal, *vid.* BORJA BANQUERI, *Revista de contabilidad y Tributación*, 226, 2002, 459; SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa*, 2007, 11 ss. También señalan esta cuestión, SALÀS DARROCHA, *RTT*, 58, 2002, 106; CHOCLÁN MONTALVO, *Impuestos I*, 2003, 203; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2008, 76.

al asesor fiscal y es importante hacer notar que todas ellas guardan relación solo con una de las actividades que desarrolla: la representación del contribuyente.

En todo el articulado de la LGT el legislador solo menciona al asesor fiscal en el art. 46.1, referente a la representación voluntaria del contribuyente, al disponer que “(...) los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”⁴¹⁶.

De los reglamentos que desarrollan la LGT⁴¹⁷, solamente el art. 112.7 del actual RGIT se refiere a la asesoría fiscal: “El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos *asistido por un asesor fiscal* o por la persona que considere oportuno en cada momento, de lo que se dejará constancia en el expediente, así como de la identidad del asistente. Cuando el representante acuda acompañado de cualquier persona deberá acreditarse la conformidad del obligado tributario a que conozca las actuaciones en las que intervenga”⁴¹⁸.

⁴¹⁶ En la exposición de motivos de la LGT se hace referencia también al asesor fiscal. El legislador declara que en materia de capacidad y representación, la LGT se adapta a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y establece expresamente la validez de los documentos normalizados que apruebe la Administración Tributaria como “medio de representación para determinados procedimientos y previéndose la actuación de los obligados mediante un asesor fiscal”. Sin embargo, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, fue derogada por la disposición derogatoria única 2 a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre (con efectos a partir del 2 de octubre de 2016). El art. 46.1 LGT no se vio afectado en su literalidad por este cambio; no obstante su n.º 2 fue modificado por el art. único.6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en lo relativo a la acreditación de la representación: “Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente. A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos”. Por lo demás, las cursivas son mías.

⁴¹⁷ El RGIT, el RGR, el RGRST y el RGREV.

⁴¹⁸ Las cursivas son mías.

Es bueno señalar que el anterior RGIT, aprobado por el RD 939/1986, de 25 de abril, contenía la única “definición” normativa de la actividad de asesoría en su art. 37.5 e), que disponía que “(...) tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera”. A pesar de lo vaga que resultaba esta definición, es importante resaltar que concretaba la actividad de asesoría (fiscal) como una actividad profesional. Esta referencia a la asesoría fiscal desapareció con el actual RGIT, aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio.

Finalmente, en el artículo 53.1 g), relativo a los derechos del interesado en el procedimiento administrativo, de la LPACAP aprobada por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, se establece: “1. Además del resto de derechos previstos en esta Ley, los interesados en un procedimiento administrativo, tienen los siguientes derechos: (...) g) a *actuar asistidos de asesor* cuando lo consideren conveniente en defensa de sus intereses”⁴¹⁹.

Esta situación (de ausencia) normativa llama la atención porque la asesoría fiscal es una actividad de carácter marcadamente técnico que requiere de una buena cualificación en materia financiera, económica, contable y en varias ramas del Derecho –civil, mercantil, tributario y penal, cada vez más–, lo que hace pensar que sería conveniente que su ejercicio estuviese supeditado a unas reglas mínimas de acceso, en materia de formación o titulación, y de ejercicio de la actividad⁴²⁰. Tal regulación sería beneficiosa para el cliente contribuyente, que tendría alguna “garantía” de la idoneidad del profesional que le brinda asesoría. También para el asesor fiscal, que tendría delimitado el ámbito de su actividad profesional, y para la Hacienda Pública, porque una buena asesoría fiscal podría tener un efecto favorable en la

⁴¹⁹ Las cursivas son mías.

⁴²⁰ A favor de una regulación de la actividad de la asesoría fiscal, *vid.* PONT MESTRES, *Estudios sobre temas tributarios actuales*, 1985, 423; PEÑA ÁLVAREZ, *Estudio preliminar a las normas técnicas de asesoría fiscal*, 1991, 7 ss.; MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 984, 1000; *El delito fiscal*, 2.ª, 2004, 53; GÓMEZ VERDESOTO, en AA.VV., *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, 1998, 107; GRAU RUÍZ, en CHICO DE LA CÁMARA, *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, 1998, 240; SALÀS DARROCHA, *RTT*, 58, 2002, 106; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2008, 76.

interpretación y aplicación de las normas tributarias y, con ello, en la recaudación⁴²¹. Sin embargo, para lo que en esta tesis importa, teniendo en cuenta que el delito de defraudación tributaria solo tiene prevista su comisión dolosa, la responsabilidad penal del asesor fiscal puede ser analizada en supuestos concretos sin que dicha regulación se eche en falta. Quizás en relación con otros delitos en los que sea posible la comisión imprudente o la autoría mediata del asesor fiscal, esta normativa podría cumplir un papel importante para determinar la responsabilidad penal.

Esta realidad es en alguna medida contrarrestada por las normas que regulan el acceso a ciertas profesiones de las que habitualmente provienen los asesores fiscales, como la abogacía o la economía, casos en los que el asesor debe reunir las condiciones para ser considerado un profesional bajo la normativa particular del ejercicio profesional, y en dicho marco desempeñar la actividad de asesoría fiscal⁴²². Así sucede, por ejemplo, con el Estatuto General de la Abogacía Española⁴²³ o con el Estatuto Profesional de Economistas⁴²⁴, y correlativamente con la obligación de estar colegiados para el ejercicio de la profesión en un Colegio de Abogados o en un Colegio de Economistas.

También existen asociaciones de carácter voluntario de profesionales⁴²⁵ que se dedican a la asesoría fiscal, las cuales contienen en sus estatutos ciertos requisitos mínimos

⁴²¹ En este sentido, *vid.* TIPKE, *Moral tributaria del estado y los contribuyentes*, 2002, 118. También se refieren a este punto, PONT CLEMENTE, *RTT*, 63, 2003, 73; SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 17; MERINO JARA/LUCAS DURÁN/FERNÁNDEZ AMOR/GARCÍA CALVENTE/GARCÍA LUIS/MANZANO SILVA/RUIZ GARIJO/VAQUERA GARCÍA, *Derecho Financiero y Tributario. PG*, 4.ª, 2014, 188.

⁴²² BAEZA ALBENDEA/CARO CEBRIÁN, *Carta Tributaria*, 81, 1988, 6; MARTÍN DÉGANO, *Carta tributaria. Monografías*, 1, 2001, 2.

⁴²³ RD 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española.

⁴²⁴ RD 871/1977, de 26 de abril, por el que se aprueba el Estatuto Profesional de Economistas y de Profesores y Peritos Mercantiles.

⁴²⁵ SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 18: “Entre tanto, únicamente cabe esperar que los distintos colectivos de profesionales que desempeñan la asesoría fiscal se agrupen, según sus distintas procedencias y afinidades, en Colegios Profesionales u otros colectivos que autorregulen sus códigos deontológicos y de formación continuada, con la finalidad de prestar un mejor servicio y dar una buena imagen”; ROBLES PLANAS, *Riesgos penales del asesoramiento jurídico*, LL, 2008, 7: “Pese a que en España (a diferencia de otros países, como Alemania) no está regulada la profesión de asesor fiscal, una ojeada a los códigos de conducta de las correspondientes asociaciones profesionales revela el sometimiento a ciertos principios que apuntan al reconocimiento institucional específico de esta profesión: la

para su ingreso y normas para el ejercicio de la actividad. Formar parte de estas asociaciones funciona como una suerte de sello de calidad, como fuente de reconocimiento social, que es anunciada por despachos de abogados y economistas expertos en el tema como garantía para el contribuyente que busca un asesor fiscal fiable. El principal organismo asociativo en España es la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), pero también el Registro de Economistas y Asesores Fiscales (REAF), el Registro de economistas y auditores (REA), el Instituto de Contabilidad y Auditores de Cuentas (ICAC) y el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) cumplen funciones análogas a aquel, cada uno con un enfoque diferencial.

Algún autor⁴²⁶ ha señalado que la falta de regulación de la actividad de asesoría fiscal se debe a la gran variedad de funciones que desempeña el asesor fiscal, lo que impediría estructurar una reglamentación de la actividad de asesoría fiscal que tenga una concepción unitaria y responda a unos principios informadores en mayor o menor medida unitarios. No obstante, desde mi punto de vista, esta aseveración es solo parcialmente cierta. Si bien es verdad que el ámbito de actividad del asesor fiscal, como se analizará a continuación, es muy amplio (por ejemplo, piénsese simplemente en que la asesoría puede ser prestada por especialistas que actúan individualmente o en firmas de abogados; que asesores pueden ser economistas, contables, administradores o abogados; que la asesoría se puede prestar antes o después de la realización del hecho imponible; y que puede consistir exclusivamente en el suministro de información o en el consejo, o en la representación y el cumplimiento de otras actividades), es verdad también que una amplia y detallada especificación de los posibles ámbitos de actuación no sería un impedimento para regular la actividad y determinar un régimen de responsabilidad en materia tributaria que luego pudiera servir como criterio de interpretación para determinar la responsabilidad penal del asesor.

independencia; la auto responsabilidad [*sic.*]; el ejercicio escrupuloso de la profesión; el deber de secreto en beneficio del cliente; la imparcialidad; la prohibición de representar intereses contrapuestos; el deber de lealtad, etc.”.

⁴²⁶ CAYÓN GALIARDO, en CHICO DE LA CÁMARA, *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, 1998, 6.

Algún otro autor⁴²⁷ argumenta que la falta de regulación se debe a la ausencia de obligación para el contribuyente de comparecer a través de profesional o de requerir sus servicios a los efectos de cumplir con su deber de contribuir y de relacionarse con la Administración Tributaria. Esta razón me parece convincente (en parte) puesto que, a mi parecer, la ausencia de regulación de la actividad de asesoría fiscal en España podría deberse simplemente al entendimiento de la figura del asesor fiscal como “ayudante” o “colaborador” del contribuyente en las actividades que él mismo puede desarrollar ante la Administración, y este sentido es al que la ley, como se señalara antes, hace referencia exclusivamente en relación con la representación voluntaria. Una concepción de la asesoría fiscal en estos términos, no obstante, simplificaría al extremo la figura de asesoría fiscal y desconocería, como ya apuntara, las múltiples funciones que desempeña y la importancia que tiene su actuar hoy en día en el sistema tributario.

La ausencia de definición y de regulación legal de la asesoría fiscal nos coloca frente a una actividad que en la práctica es ejercida por quien cuente con la cualificación técnica adecuada, sin que el acceso a la profesión esté restringido a ciertas titulaciones, títulos académicos o títulos oficiales, ni que dicha cualificación pueda ser comprobada de manera alguna, con un examen de acceso, por ejemplo. Esta situación tiene, al menos, las siguientes consecuencias: i) la asesoría fiscal constituye un ámbito profesional en el que intervienen verdaderos expertos y otros legos sin distinción⁴²⁸; ii) no cabe la concurrencia del delito de

⁴²⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 33.

⁴²⁸ En este sentido, MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 986: “Proliferan, junto a auténticos profesionales de la asesoría, meros aficionados, que no sólo carecen de los necesarios conocimientos sino que ignoran las más elementales normas deontológicas, lo cual provoca en demasiadas ocasiones un grave quebranto de los intereses del contribuyente”; SALÀS DARROCHA, *RTT*, 58, 2002, 106: “Ante la práctica ausencia de regulación de ésta, y ratificando cuanto se ha dicho en la doctrina sobre la necesidad de configurar un Estatuto Jurídico del Asesor, debe convenirse la dificultad de dicha tarea al ser la asesoría fiscal un campo a caballo teóricamente entre abogados y economistas y, en la práctica, abierto a gestores, graduados y profesionales de otras procedencias, lo que obliga a compaginar e integrar normativas dispares”; SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 18: “Una vez constatada la importancia que para el adecuado cumplimiento del deber de contribuir puede suponer el que el ejercicio profesional de la asesoría fiscal se halle adecuadamente regulado, asegurando la calidad de los servicios que deben prestarse en un contexto de hipertrofia normativa y de la labilidad constante de unas leyes de difícil hermenéutica, y no habiendo existido voluntad alguna de hacerlo hasta el presente –en paradójico contraste con otros ámbitos jurídicos y económicos–, ha de remarcarse el hecho de que la asesoría fiscal constituye a día de hoy una actividad ayuna de regulación. Una actividad cada día más pujante integrada por un

intrusismo profesional del art. 403 CP⁴²⁹; iii) para ejercer la asesoría fiscal basta darse de alta en la Seguridad Social como autónomo y en el censo de obligados tributarios en el epígrafe 799, de “otras profesiones relacionadas con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres”.

Todo lo dicho nos deja en la situación de intentar realizar una caracterización de la figura del asesor fiscal y de las actividades que habitualmente desarrolla, para después poder clasificar sus posibles vías de intervención en la comisión del delito de defraudación tributaria.

conjunto muy heterogéneo de profesionales respecto de la que únicamente se puede asegurar que está a la espera de una regulación parangonable a la del resto de países de nuestro entorno”.

⁴²⁹ El art. 403 CP señala: “1. El que ejerciere actos propios de una profesión sin poseer el correspondiente título académico expedido o reconocido en España de acuerdo con la legislación vigente, incurrirá en la pena de multa de doce a veinticuatro meses. Si la actividad profesional desarrollada exigiere un título oficial que acredite la capacitación necesaria y habilite legalmente para su ejercicio, y no se estuviere en posesión de dicho título, se impondrá la pena de multa de seis a doce meses. 2. Se impondrá una pena de prisión de seis meses a dos años si concurriese alguna de las siguientes circunstancias: a) Si el culpable, además, se atribuyese públicamente la cualidad de profesional amparada por el título referido. b) Si el culpable ejerciere los actos a los que se refiere el apartado anterior en un local o establecimiento abierto al público en el que se anunciare la prestación de servicios propios de aquella profesión”. El bien jurídico protegido en el delito de intrusismo profesional es la potestad del Estado de controlar los requisitos exigidos para el ejercicio de una profesión que exige una titulación académica o un título oficial; por lo tanto, para que fuese posible la comisión de este delito por un asesor fiscal, que presta labores de asesoramiento, el ejercicio de la profesión tendría que tener como requisito la posesión de un título. Aunque el intrusismo es un delito contra dicho poder del Estado, es preciso considerar que también pueden verse afectados otros intereses como los del grupo profesional o los del asesorado. Considera también que no puede concurrir el delito de intrusismo profesional, SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 21. No así: MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 982, cuando se refieren al “elevado grado de intrusismo” en el desempeño de la profesión de la asesoría fiscal, y tampoco MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, 2003, 39. Para una revisión doctrinal del delito de intrusismo profesional, cfr., SALOM ESCRIVA, *Revista Jurídica de Catalunya*, 1, 1983, 378 ss.; LUZÓN PEÑA, *ADPCP*, 1985, 669 ss.; ESCOBAR MARULANDA; *ADPCP*, 1994, 64 ss.; MANZANARES SAMANIEGO, *APen* 1995, 317 ss.; SERRANO TÁRRAGA, *El delito de intrusismo profesional*, 1997, 15 ss.; LUZÓN PEÑA/PAREDES CASTAÑÓN, *EPB*, 2002, 846 ss.; SOTO NIETO, *El delito de intrusismo profesional. Singular ilícito penal*, 2012, 17 ss.; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.^a, 2015, 649 ss.

5. EL ASESOR FISCAL ES UN PROFESIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA

El problema de la responsabilidad penal del asesor fiscal ha sido habitualmente estudiado por expertos en Derecho tributario, razón por la cual no sorprende que las definiciones doctrinales de la figura del asesor fiscal que pueden encontrarse en la literatura especializada en la materia hayan sido formuladas, casi en su totalidad, por tributaristas. Así, PEÑA ÁLVAREZ señala que los “(...) asesores fiscales son aquellos profesionales cuya actividad consiste en facilitar al contribuyente las relaciones con la Administración, bien sea realizando gestiones, bien sea representándole, o bien sea interpretando normas impositivas con el objeto de cumplir correctamente con las obligaciones legales, buscando la solución menos gravosa para el contribuyente”⁴³⁰. Por su parte, BANACLOCHE PÉREZ afirma que “(...) ser asesor fiscal es colaborar en la realización de la Justicia. Ello significa reconocer la nobleza de este arte que supone conocer bien las normas, elegir las opciones, explicar ventajas e inconvenientes al asesorado, estudiar los planteamientos, garantizar la seguridad jurídica del administrado, procurar la correcta aplicación de las normas, moderar las discrepancias, defender al contribuyente, oponerse a la arbitrariedad, colaborar con la resolución justa de los procedimientos de revisión de actuaciones con trascendencia tributaria”⁴³¹. En el caso de ALCÁNTARA–GARCÍA FERREIRO y GÓMEZ LACUEVA, se define al asesor fiscal como “(...) un experto en materia tributaria, que ejerce una profesión libremente, asesorando y aconsejando mediante sus conocimientos especializados y con su competencia profunda y extensa al cliente que contrató sus servicios, buscando el resultado más favorable para éste, pero sin suplir en ningún momento su voluntad, a la vez que puede actuar como su representante”⁴³². PONT MESTRES considera que “(...) el asesor fiscal es un técnico al que acude el contribuyente para informarse y recibir consejo en materia tributaria, en razón del desconocimiento que el contribuyente tiene de la fiscalidad. El

⁴³⁰ PEÑA ÁLVAREZ, *Normas técnicas de asesoría fiscal*, 1991, 9.

⁴³¹ BANACLOCHE PÉREZ, *Impuestos XIV*, 1993, 99 s.

⁴³² ALCÁNTARA–GARCÍA FERREIRO/GÓMEZ LACUEVA, *CT 1999 (89)*, 11.

tributarista informará a tenor de la ley, explicará, en su caso, los supuestos de economía de opción, y el contribuyente decidirá bajo su propia responsabilidad”⁴³³. En una línea muy similar, PONT CLEMENTE afirma que “(...) se trata de un profesional que desarrolla una labor de asistencia técnica y de orientación a su cliente –con o sin su representación–, en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes materiales y formales de contenido tributario ante la Hacienda Pública, planificando, normalmente, la fiscalidad del obligado tributario”⁴³⁴. Finalmente, CHOCLÁN MONTALVO (por su parte, penalista) considera que “(...) el asesor fiscal, por tanto, es un profesional que presta asistencia o proporciona consejo en materia económico-tributaria, y en particular, el asesor fiscal cumple un papel relevante en la planificación económica de la empresa y en el adecuado cumplimiento de los deberes tributarios”⁴³⁵.

La doctrina penal experta en la materia, en cambio, cuando se ocupa del problema de la responsabilidad penal del asesor fiscal usualmente no alude ni propone una definición concreta de éste. No obstante, de la lectura de sus argumentaciones puede inferirse que, en la misma línea de los tributaristas, en mayor o menor medida, se refiere a un profesional en materia tributaria que asesora (pero también informa, representa, defiende o cumple otras actividades) al obligado tributario en sus relaciones con la Hacienda Pública.

El asesor fiscal es un profesional, persona natural, en materia tributaria^{436/437}, también puede tener la forma de una persona jurídica, pero sería diferente y lo hemos dejado al margen. Como ya se advirtiera, la cualidad de profesional del asesor fiscal no está reconocida legalmente, por lo tanto, dicha cualidad tendrá que ser construida con base en otros criterios

⁴³³ PONT MESTRES, *Estudios sobre temas tributarios actuales*, vol. II, 1987, 253.

⁴³⁴ PONT CLEMENTE, *RTT*, 63, 2003, 73; *Temas tributarios de actualidad*, 2004, 2.

⁴³⁵ CHOCLÁN MONTALVO, *Impuestos I*, 2003, 203.

⁴³⁶ El art. 6.1 de los Estatutos de la AEDAF (vigentes desde el 1 de enero de 2011) dice que: “Únicamente podrán ser Asociados las personas físicas, sin perjuicio de las particularidades que, en su caso, puedan establecerse respecto de las personas físicas que desarrollen su actividad en el seno de un despacho colectivo”.

⁴³⁷ Como se comentaba la AEDAF es el organismo más numeroso e influyente en el ámbito de la asesoría fiscal en España, en consecuencia, entiendo útil utilizar sus estatutos para intentar dilucidar en qué consiste la figura del asesor fiscal.

sociales que permitan delimitar correctamente la figura. Es decir, en esta tesis cuando se habla de asesor fiscal, me refiero a un profesional en el siguiente sentido: i) el asesor fiscal es un experto o un técnico, que posee la cualificación necesaria, ii) para realizar actos propios de la actividad de asesoría fiscal, iii) de forma habitual y principal, iv) pública y reconocida socialmente, v) y con el cobro de unos honorarios por la prestación de sus servicios.

Podría discutirse si es posible o no denominar la asesoría fiscal como una profesión, puesto que podría pensarse que la catalogación de esta actividad como profesional supondría la realización de ciertos estudios universitarios y la obtención de un título académico profesional. En este sentido, entiendo que, conforme al art. 149.1.30 CE, es de competencia exclusiva del Estado la regulación de las condiciones de obtención, expedición y homologación de títulos académicos y profesionales (y normas básicas para el desarrollo del art. 27 CE, a fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de los poderes públicos en esta materia), razón por la cual, en todo caso, en este contexto no se podría hablar de asesoría fiscal en cuanto profesión acreditada por un título universitario. No obstante, en el sentido común del término, según la RAE, por profesión se entiende “empleo, facultad u oficio que alguien ejerce y por el que percibe una retribución”, por tanto, podría también utilizarse la denominación de profesión para la actividad de asesoría fiscal en la acepción natural del término, en cuanto oficio.

En este trabajo considero que la asesoría fiscal es una profesión, en cuanto oficio, y que el ejercicio profesional de dicha actividad supone, al menos, los siguientes componentes: pericia, experiencia, habitualidad, reconocimiento social y cobro de honorarios.

A. El asesor fiscal es un experto o un técnico, que posee la cualificación necesaria en materia tributaria

La cualificación necesaria no dependerá de la obtención de un título –académico o propio– ni de la aprobación de un examen de acceso a la profesión, sino del desempeño *de facto* en tanto experto o técnico que posee los conocimientos necesarios para realizar los

actos propios de la profesión⁴³⁸. No obstante, es común que quienes se dedican al ejercicio profesional de la asesoría fiscal sean licenciados o graduados en Derecho o en Economía – en algunos casos colegiados, pero en otros no– precisamente por tratarse de profesiones que tienen por objeto la asistencia jurídica y económica, saberes que forman parte del núcleo de los conocimientos específicos necesarios para poder ejercer la actividad de asesoría fiscal⁴³⁹. Todos ellos podrán prestar libremente servicios de asesoría, si bien la realización de ciertas actuaciones jurisdiccionales o administrativas requiere de una cualificación especial. Por ejemplo, solo un abogado podrá impugnar un fallo de un Tribunal Económico-Administrativo Regional o del Tribunal Económico-Administrativo Central ante el órgano jurisdiccional competente, pero carecerá de facultades para realizar una auditoría fiscal. En este orden de ideas, solo en algunos casos concretos sí puede tener cierta relevancia que el asesor fiscal haya obtenido una titulación universitaria concreta y, además, por ejemplo, se encuentre colegiado. Pero en la mayoría de las situaciones y para el objeto de esta tesis, es indiferente que el sujeto que realiza actividades de asesoría fiscal haga parte de un colectivo de profesionales titulados o no.

⁴³⁸ MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 987. Se refiere a la actividad del asesor fiscal como una actuación profesional de un técnico tributario, SALÁS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 102.

⁴³⁹ El art. 6.2.2. de los Estatutos de la AEDAF estipula que es requisito para ser asociado el haber obtenido alguno de los siguientes títulos universitarios: “Licenciado en Derecho, licenciado en Ciencias Económicas, Comerciales o Empresariales, licenciado en Economía, licenciado en Administración y Dirección de Empresas, profesor o intendente mercantil, diplomado en Ciencias Empresariales, o cualquier otro Título Universitario Oficial (en los términos de lo dispuesto en la Directiva Comunitaria 2005/36/CE, de 7 de septiembre y el Real Decreto 1837/2008, de 8 de noviembre), o cualquier otro Título Universitario nacional o extranjero reconocido por la Asociación, siempre que el solicitante acredite su especialización en Derecho Tributario mediante el Plan de Estudios cursado, los Cursos de Postgrado impartidos por la Asociación o las Instituciones con las que la Asociación tenga suscrito un Acuerdo de Colaboración, publicaciones, artículos o dedicación a la docencia en los términos que reglamentariamente se establezcan”. En este sentido, SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 32, dice: “Lo único claro es que todos ellos podrán aconsejar con entera libertad, y se supone que con pericia profesional, sobre todos aquellos aspectos que el contribuyente pueda realizar por sí mismo. Ahora bien, esto mismo podrá llevarlo a cabo todo aquel que, no perteneciendo a ninguno de los colegios profesionales antes mencionados, diga poseer un cierto conocimiento del sistema fiscal y de sus procedimientos y sea objeto de confianza a tales fines por el contribuyente, sin importar, por ello, si se tiene o no una habilitación especial para el desempeño de una profesión que, carece de regulación normativa”.

B. Para realizar actos propios de la actividad de asesoría fiscal

El asesor fiscal oferta y realiza actos propios de la actividad de asesoría fiscal⁴⁴⁰. La discusión acerca de la determinación de los actos propios de una profesión se da habitualmente en relación con el delito de intrusismo profesional, razón por la cual, de la propia estructura del tipo penal se desprende que los actos propios serán aquellos para cuya realización estén autorizados de forma exclusiva quienes ostenten la cualidad de profesionales, y además, que tales actos serán identificados con base en las reglamentaciones profesionales correspondientes o, en su caso, con la *lex artis* de la profesión en cuestión. No obstante, la doctrina admite que, una vez agotadas las reglamentaciones profesionales, la determinación de tales actos puede realizarse también desde una perspectiva objetiva de valoración social⁴⁴¹. Si la pretensión aquí es concretar los rasgos que nos permitan identificar al asesor fiscal en cuanto profesional, desde mi punto de vista, la identificación de los actos propios de la actividad de asesoría fiscal supone un paso necesario.

SÁNCHEZ PEDROCHE afirma que no es posible identificar los actos propios de la asesoría fiscal, al considerar que estos se refieren de manera exclusiva a las profesiones tituladas: “Es, por lo tanto, al legislador al que le correspondería en exclusiva la regulación de la profesión de asesor fiscal de conformidad con el artículo 149.1.30.º de nuestra Constitución. Pero al no haberse establecido nada a este respecto tampoco podemos saber, al menos desde la perspectiva legal, los actos propios de la profesión de asesor fiscal, puesto que como actos propios de una profesión debemos entender aquellos cuya realización es atribuida por el ordenamiento y a cuyo través se sitúa a una persona en el ámbito social y económico determinado. Únicamente la existencia de esa normativa permitiría determinar las atribuciones y los actos específicos de la asesoría fiscal, acudiendo, en primer lugar, a las disposiciones administrativas donde se positivarían los actos peculiares correspondientes de

⁴⁴⁰ SOTO NIETO, *El delito de intrusismo profesional*, 2012, 111: “Los actos propios de la profesión son aquellos que, de por sí, integran su núcleo actuacional, verídicos y auténticos, íntimamente relacionados con los fines y objetos que vienen predicándose como esencia y norte del quehacer profesional resaltado”.

⁴⁴¹ MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.^a, 2015, 650: “Las reglamentaciones de los Colegios profesionales contienen normalmente un catálogo de actos propios de la profesión, pero cuando no sea así debe acudir a criterios objetivos de validez en el ámbito social”.

la profesión y, en segundo término, a la reglamentación de los colegios profesionales. Todo ello equivale a decir que si para la práctica de la respectiva profesión están facultados tanto los profesionales como cualquier otro particular, no cabrá calificar tales actuaciones dentro de los actos propios de una profesión. Desde dicha perspectiva, puede afirmarse que la exclusividad, como nota característica de toda actividad profesional reglamentada, debe entenderse cumplida en cuanto la práctica de las actividades propias de la profesión no compete a todos o a cualquier miembro de la sociedad, sino tan solo a los individuos que cumplan los requisitos fijados por la ley”⁴⁴².

No obstante, si bien es cierto que no existe una profesión de asesoría fiscal contemplada en la Ley, es verdad también que no parece haber razón alguna que imposibilite utilizar esta categoría de actos propios para identificar los actos nucleares de la actividad de asesoría fiscal desde una perspectiva social, con el objetivo de delimitar el ejercicio profesional de cualquier otro ejercicio no profesional de quien preste asesoría en materia fiscal. Y en este sentido, los actos propios de la asesoría fiscal pueden ser identificados con base en los decálogos deontológicos de actuación de las asociaciones voluntarias de asesores fiscales, en las demás asociaciones voluntarias de profesionales que prestan asistencia jurídica, económica o contable, en los estatutos generales de la abogacía y de economistas y, además, con base en la observación directa de las conductas que habitualmente desarrollan los asesores fiscales (reconocidas por la doctrina y la jurisprudencia) que cumplen también con los demás rasgos que se apuntaban antes (pericia, experiencia, habitualidad, reconocimiento social y cobro de honorarios).

Los actos que integran el núcleo de la actividad de la asesoría fiscal son, precisamente, los de asesoría, que puede entenderse en dos vertientes, como suministro de información y como consejo técnico. Y además están los actos propios de representación, el cumplimiento de actividades (por ejemplo, contables) y la defensa del contribuyente. Este tema será tratado

⁴⁴² SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 22 ss.

en detalle en el apartado siguiente que corresponde al contenido de la actividad de asesoramiento.

C. De forma habitual y principal

Si bien la AEDAF en sus estatutos exige para asociarse que el asesor realice la actividad de asesoría fiscal de forma habitual y principal⁴⁴³, lo cierto es que puede realizarse también (al margen de este organismo) de forma secundaria, combinada o eventual. Además, puede desarrollarse por cuenta propia de manera individual o asociándose con otros asesores fiscales, por cuenta ajena en un despacho profesional dedicado a la asesoría fiscal o como empleado de una empresa, si bien su relación con cada cliente puede tener objeto, regularidad, y formas de contratación diversas. Es decir, a modo de ejemplo, el asesor fiscal puede prestar sus servicios de manera esporádica ante una consulta ocasional –por ejemplo, un dictamen acerca de una determinada transacción económica, la planificación de una determinada operación jurídica o la representación en un proceso de devolución– y entonces sus relaciones con el contribuyente podrán concretarse en contratos de arrendamiento de obra; o de manera permanente porque se encargue habitualmente de la gestión tributaria, ya sea porque trabaje dentro de un departamento de fiscalidad de una empresa, y entonces su relación con el contribuyente sea un contrato de trabajo, o bien porque, ejerciendo la profesión por cuenta propia, rija sus relaciones con el contribuyente por medio de contratos de arrendamiento de servicios⁴⁴⁴.

D. Pública y reconocida socialmente

El asesor fiscal debe ser reconocido socialmente como tal, conforme a su atribución pública de la cualidad profesional. El asesor fiscal anunciará sus servicios y se presentará

⁴⁴³ El art. 7.1 de los Estatutos de AEDAF dice que: “Podrán ser admitidos como Asociados Ejercientes las personas que, reuniendo los requisitos establecidos en el artículo 6 anterior, tengan por actividad habitual y principal el asesoramiento tributario y cuenten con una experiencia de, al menos, tres años, salvo acuerdo motivado del Plenario, en el ejercicio de dicha profesión, ya sea por cuenta propia, o por cuenta ajena en un despacho profesional dedicado al mismo”.

⁴⁴⁴ Cfr. con ulteriores referencias jurisprudenciales, SALÀS DARROCHA, RTT 58, 2002, 106 ss.

antes sus clientes como un experto en materia tributaria. Estas atribuciones exteriorizadas o muestras específicas de detentar una cualidad, de asesor fiscal, no solo crean la apariencia de profesionalidad, sino que dicha apariencia deviene una realidad.

Tal y como señala GARCIGOY BADIA cuantos ejerzan una actividad profesional libre sin excepción, deben estar revestidos de la cualidad “de saber inspirar confianza a todos cuantos, cualesquiera sean, entren en el ciclo de su gestión profesional. La trascendencia de esta última cualidad no se puede ocultar, es fundamental para quien pretenda ejercer una profesión libre; si el cliente desconfía de su Asesor Fiscal, éste acaba fatalmente por perder su cliente; si el funcionario al que compete la resolución del asunto que aquél defiende desconfía del asesor, asunto perdido. No falla”⁴⁴⁵.

E. Y con el cobro de unos honorarios por la prestación de sus servicios

El último de los elementos que diferencian el ejercicio profesional de la asesoría fiscal es el cobro de unos honorarios por la prestación de los servicios de asesoría, representación, defensa o por el desarrollo de otras actividades, como las contables y las de planificación fiscal. La determinación de dichos honorarios dependerá de la voluntad de las partes y del tipo de contrato que rijan la relación entre ellas.

6. EL CONTENIDO DE LA ACTIVIDAD DE ASESORÍA FISCAL

A. Asesoría

La asesoría es el núcleo de la actividad del asesor fiscal, de hecho, su denominación proviene del ejercicio de esta función. La asesoría está compuesta por dos actividades de distinta intensidad y contenido: el suministro de información y el consejo.

⁴⁴⁵ GARCIGOY BADIA, *El asesor fiscal*, 1983, 24.

i) Suministro de información

El suministro de información consiste en la exposición y explicación de una determinada situación o estado de cosas, y se caracteriza por su contenido descriptivo. El asesor fiscal puede intervenir suministrando información en tres momentos diferentes: i) antes de la realización del hecho imponible, y entonces la información será utilizada por el cliente para la toma de decisiones de naturaleza económica y, por tanto, para la planificación de las actividades o transacciones que podrán tener trascendencia tributaria; ii) en la fase de liquidación del tributo, y entonces la información será utilizada por el cliente para proceder con el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias, con el conocimiento de sus derechos y obligaciones y sus posibles consecuencias jurídicas y antijurídicas; iii) después del (in)cumplimiento de las obligaciones, y en consecuencia la información podrá ser usada para el diseño de una estrategia de defensa en relación con un proceso.

El suministro de información se realiza habitualmente por medio de dictámenes escritos u orales que describen las distintas posibilidades y consecuencias que el ordenamiento jurídico prevé respecto de una determinada situación, transacción económica o problema jurídico. Así pues, por ejemplo, será suministro de información, descriptivo y técnico, el dictamen que se dé acerca de las posibilidades de actuación para celebrar un negocio jurídico, las diversas interpretaciones que permite una norma determinada, o la aplicación de ésta, la precisión de los derechos y obligaciones del contribuyente ante la Administración y también, claro, las actuaciones que podrían resultar contrarias a Derecho y, entre ellas, las que podrían ser calificadas como delictivas⁴⁴⁶.

⁴⁴⁶ En relación con este tema, MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 985: “Tanto en la toma de decisiones de naturaleza económica desde el punto de vista de su conveniencia fiscal, aprovechando las disposiciones más favorables de las leyes, así como los beneficios reconocidos en éstas, indicando al cliente las distintas posibilidades de actuación, como acerca de sus deberes y derechos fiscales”; SILVA SÁNCHEZ, *IURIS*, 53, 2001, 62: “Pura información sobre normas, aplicación de las mismas y alternativas de conducta”, “(...) la información jurídica neutra (*reine Rechtsauskunft*) se manifiesta en actos de descripción del ordenamiento jurídico, se trata de informaciones en el marco de los deberes derivados de la regulación de la profesión. Puede tratarse de información de contenido técnico sobre el modo en que realmente se produce la persecución de hechos hipotéticamente delictivos y la aplicación del Derecho, o con la información de posibilidades fácticas, siempre que esta se mantenga en el marco descriptivo neutral”; PONT CLEMENTE, *RTT*, 63, 2003, 73: “Orientación al cliente sobre la oportunidad fiscal en la

El suministro de información podrá ser conforme a Derecho cuando consista en información genérica de posibilidades para realizar una determinada transacción económica o negocio jurídico, o también para el cumplimiento de cualquier actividad con relevancia fiscal, por ejemplo la realización de la autoliquidación de un tributo. La descripción del abanico de posibilidades puede ir desde la más clara legalidad hasta la más clara ilicitud tributaria o penal, pero siempre en un plano “neutral”.

No obstante, cuando la actividad de suministro de información abandona el ámbito de ilustración genérica de posibilidades para volverse información específica de una vía de acción, las cosas cambian. En este caso se entraría en la zona gris de separación entre la información y el consejo, aquí implícito, y con ello se pondría en duda la neutralidad de la conducta profesional⁴⁴⁷. En mi opinión dicha información, cuando ya no es neutral, de tener contenido lícito y ser utilizada para fines lícitos, no generará ninguna responsabilidad penal, pero en los casos en que la información específica sea usada para la elección de una vía de acción ilegal, la conducta del asesor fiscal podría tener relevancia penal.

ii) Consejo

El consejo es la segunda modalidad de asesoría, de mayor intensidad, y en la que se manifiesta más claramente la pericia y experiencia del asesor fiscal, debido a que la intervención del asesor trasciende el ámbito de la pura información sobre la interpretación y aplicación de las normas, sobre las diversas posibilidades, para entrar a dar un consejo de actuación en uno de los sentidos posibles. En este orden de ideas el consejo, en estricto sentido, sería explícito, aunque no se podrá descartar de lleno la posible existencia de hipótesis relevantes de consejos implícitos.

adopción de decisiones de naturaleza económica, atendiendo a los beneficios fiscales que pueden ofrecer las normas en vigor; con indicación de sus derechos y obligaciones frente a la Administración Tributaria, informando y advirtiendo al interesado de la incidencia que, en su caso concreto, pueda derivarse de la normativa tributaria”.

⁴⁴⁷ SILVA SÁNCHEZ, *IURIS*, 53, 2001, 62, sugiere la necesidad de distinguir entre información genérica de posibilidades e información específica.

El asesor fiscal puede intervenir dando consejo, al igual que en el suministro de información, en tres momentos diferentes: i) antes de la realización del hecho imponible, el consejo estará dirigido a contribuir con la toma de decisiones de naturaleza económica y con la planificación de las actividades o transacciones con trascendencia tributaria; ii) en la fase de liquidación del tributo, y entonces el consejo estará dirigido al cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias; iii) después del (in)cumplimiento de las obligaciones tributarias, el consejo estará dirigido a la planificación de otras actividades, por ejemplo, de defensa.

El consejo puede tener un contenido claramente lícito y entonces consistirá en la recomendación de la elección de una vía de acción entre las diversas posibilidades que ofrece el sistema jurídico conforme a una valoración de las ventajas, atendiendo a los beneficios fiscales que pueden obtenerse y a la oportunidad fiscal de ciertas transacciones económicas o jurídicas.

Pero el consejo puede tener también un contenido de dudosa licitud tributaria, aunque en algunos de los casos no tiene por qué haber responsabilidad jurídica y menos penal. Aquí se encuadrarían, por ejemplo, los supuestos del asesor que da indicaciones sobre las manipulaciones más favorables y menos arriesgadas o de aquél que recomienda el camino menos peligroso más allá de la frontera de lo lícito. Piénsese, por ejemplo, en la aplicación de una norma fiscal con base en una interpretación distinta de la que hace la Administración, en la elección de aplicar una norma conforme a una jurisprudencia minoritaria o en la planificación fiscal utilizando mecanismos de ingeniería fiscal, casos en los cuales no está claro cómo van a reaccionar la Administración o los Tribunales. En este escenario la recomendación de la elección de una determinada vía de acción con consecuencias jurídicas dudosas supondrá, además de la valoración de las ventajas y oportunidades fiscales que el ordenamiento jurídico ofrece, las posibilidades de calificación fiscal diversa, las posibles (no necesarias) consecuencias antijurídicas y las demás incidencias que pudieran producirse.

Finalmente, el consejo puede tener también un contenido claramente contrario a Derecho, ya sea con relevancia solo tributaria o además también penal. En esta situación, el consejo

está dirigido a la elección de una vía de acción en un sentido ilícito (no penal) o delictivo determinado, lo que puede suponer un cálculo coste/beneficio en el que se valora, de un lado, la reducción de la carga imponible o del monto a pagar, y otras ventajas derivadas de la conducta delictiva, y por otro lado, los costos derivados de las posibilidades de descubrimiento, de duración de los eventuales procedimientos sancionatorios, de la disponibilidad de medios de defensa y de la magnitud de las sanciones posibles, entre otros⁴⁴⁸. Y además puede suponer inducción o cooperación en el delito en cuestión.

El consejo en materia tributaria supone (casi siempre) un cálculo entre actuaciones más o menos favorables y más o menos arriesgadas, para poder tomar la decisión por una particular línea de actuación, razón por la cual, en su mejor versión, tendría que constituir un momento posterior al suministro de información y, además, tendría que estar acompañado de una argumentación que explicitara las razones de la elección, informando al asesorado precisamente acerca del proceso de evaluación de beneficios y riesgos que llevó al asesor a elegir una solución determinada. La carga argumentativa, en un escenario con condiciones óptimas, tendría que ser mayor cuanto más arriesgada fuese la operación. No obstante, es importante tener en cuenta que, en muchas ocasiones, la elección de ciertas maniobras será parte de un diseño financiero mayor o de la planificación fiscal completa, en cuyo caso es probable que no se discutan cada uno de los pasos de ella.

Este asunto está relacionado con el problema del grado de diligencia que puede ser exigido a cada uno de los intervinientes, al asesor y al asesorado, y, en el caso del consejo en concreto, de la cantidad de información que debe ser suministrada adicionalmente por el asesor y de cuánto debe argumentarse la decisión por una particular línea de actuación, además de cuánta información y cómo de explícita debe (y puede) exigir el asesorado de su asesor. Esta situación tiene un impacto directo en la posible apreciación o no de un error, de tipo o de prohibición.

⁴⁴⁸ SILVA SÁNCHEZ, *IURIS*, 53, 2001, 62.

Es importante tener en cuenta que la labor de asesoría en general consiste en ilustrar el parecer, ya sea con la exposición de las posibilidades de actuación o con el consejo para la elección de una de esas opciones. Por definición, estas actuaciones contribuirán a la formación del correcto criterio ajeno, pero no suplirán la toma de decisión en sí ni suplirán la manifestación de voluntad del asesorado. Cuando es el asesor quien decide ya estaríamos hablando de una actividad diferente a la de asesoría, y quedaría incluida junto con otras actividades materiales como la planificación fiscal, las actividades contables o la representación. Serían el resultado de la actividad de asesoría, pero son adicionales a esta.

Finalmente, resulta interesante insistir en que la labor de asesoramiento, en cualquiera de sus dos vertientes, de suministro de información o de consejo, se encuentra presente –atravesada– todos los momentos en los que el contribuyente se relaciona con la Administración: i) antes de la realización del hecho imponible, ii) una vez realizado el hecho imponible y durante el reconocimiento y cumplimiento de las obligaciones, iii) una vez (in)cumplidas las obligaciones. Adicionalmente, el asesoramiento constituye la base para el desarrollo de otras actividades propias de la asesoría fiscal (en sentido amplio), pero que se encuentran delimitadas a ciertos espacios. Por ejemplo, las actividades de planificación fiscal, en la fase previa a la realización del hecho imponible; las de defensa que solo serán posibles una vez se hayan cumplido o, mejor, incumplido con las obligaciones tributarias; las actividades contables, una vez se haya realizado el hecho imponible y durante el cumplimiento de las obligaciones; y las actividades de representación, en estricto sentido, se darían también durante el momento en el que ya se ha realizado el hecho imponible y se van cumpliendo las obligaciones tributarias. Pero esto se analizará mejor a continuación.

B. Representación

Es frecuente que el asesor fiscal desempeñe funciones como representante del contribuyente en todo lo relativo a la gestión tributaria. Concebida en un sentido amplio, la representación podría contener, además de las actuaciones en nombre del contribuyente frente a la Administración, otras actividades de defensa tanto en relación con la

Administración como ante los Tribunales de Justicia⁴⁴⁹. Para el objeto de este trabajo, sin embargo, nos interesa en concreto la representación del asesor fiscal ante la Administración.

La representación ante la Administración es (casi) siempre voluntaria⁴⁵⁰ y presupone la capacidad de obrar del representado, tanto para realizar actuaciones en nombre del obligado tributario, por ejemplo, para reconocer obligaciones, renunciar a derechos o solicitar devoluciones, como para la defensa de sus intereses, con la interposición de recursos o reclamaciones o el desistimiento de ellos. La representación voluntaria se encuentra regulada, como se advertía anteriormente, en el art. 46 LGT, en el art. 112.7 RGIT y en el art. 53.1 g) LPACAP, y se funda en las mismas bases dogmáticas que la Teoría General del Derecho, limitándose, simplemente, a señalar supuestos específicos o particularidades aplicables en el

⁴⁴⁹ La defensa del contribuyente ante los Tribunales de Justicia será realizada por abogados y su desempeño profesional estará regulado por las normas propias de esa profesión. Así, entre otras, la Ley 34/2006, de 30 de octubre, sobre el acceso a las profesiones de Abogado y Procurador de los Tribunales; RD 775/2011, de 3 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 34/2006, de 30 de octubre; LO 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial; RD 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española. Cfr. MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 985; PONT CLEMENTE, *RTT*, 63, 2003, 74.

⁴⁵⁰ Podría quizás ser entendida como una forma de representación “mixta” (legal y voluntaria) aquella que establece el art. 47 LGT, puesto que la ley impone nombrar representante a los obligados tributarios que no residan en España, pero el representante puede ser designado libremente por el representado, siempre que tenga (el representante, por supuesto) domicilio en el territorio español. Este supuesto de representación se da en las siguientes situaciones: cuando el no residente opere en el territorio español a través de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración Tributaria. Según la normativa específica del IRNR (el art. 10.1 reproduce estas reglas) son supuestos obligatorios: a) el desarrollo de actividades económicas en España sin mediación de establecimiento permanente, conforme al art. 24.2 IRNR, y b) las entidades en régimen de atribución de rentas que operen en España, conforme al art. 38 IRNR. Finalmente, es preciso mencionar, que los arts. 47 LGT y el 10.1 IRNR imponen al no residente el deber de comunicar a la Administración el representante que fue designado, previendo el art. 10.2 IRNR, que en caso de incumplimiento de ese deber se tendrá por tal a quien esté inscrito en el Registro Mercantil o quien esté facultado para contratar por cuenta del no residente. Ahora bien, diferente es el supuesto de representación legal que prevé el art. 45 LGT que indica que: a) por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales; b) por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado; c) por los entes sin personalidad a los que se refiere el art. 35.4 LGT, actuará en su representación quien actúe como representante, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal a quien aparentemente ejerza la dirección o gestión, o en su defecto, a cualquiera de sus miembros o partícipes. Cfr., en este sentido, por todos, MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.^a, 2015, 305.

ámbito tributario⁴⁵¹. En este sentido, es importante señalar que en concreto la norma de la LGT facilita la representación, al entender que ésta subsiste salvo manifestación en contrario del interesado.

En cuanto al contenido de la representación, no se establece limitación alguna ni requisitos especiales para la delegación del cumplimiento de deberes tributarios⁴⁵². En cuanto a la forma, la representación se acreditará por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fehaciente o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente, o, si se trata de actos de mero trámite, se presume concedida la representación. Conforme al art. 46.2 LGT debe acreditarse la representación para interponer reclamaciones, desistir de ellas, renunciar a derechos, asumir obligaciones, solicitar devoluciones y reembolsos y siempre que haga falta la firma del obligado. Sin embargo, esta flexibilidad en la forma no puede llegar al punto de prescindir de la voluntad del obligado de delegar el cumplimiento de sus deberes tributarios, ni siquiera si eso sucede por mandato legal. Éste fue el caso de las SSTC 111/2006, 5-04 (RTC 2006/111) y 113/2006, 5-04 (RTC 2006/113), que declararon inconstitucionales dos normas del ISD y del ITP por vulnerar la tutela efectiva del art. 24.1 CE, puesto que preveían considerar representante del interesado a quien presentaba los documentos o declaraciones en que se contienen las operaciones y los hechos gravados⁴⁵³.

La representación puede tener además diferentes intensidades. El representante puede actuar ejecutando un mero encargo de manifestación de la voluntad del cliente, actuar de acuerdo con éste o, incluso puede también, según las competencias que le hayan sido concedidas por el asesorado, actuar en su nombre (tomando decisiones de manera autónoma,

⁴⁵¹ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª, 2015, 303.

⁴⁵² Así, MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª, 2015, 303: “Ni en el ámbito objetivo ni en el subjetivo se establecen limitaciones ni requisitos especiales, por lo que podrá extenderse la representación a todos los aspectos que el representado desee, salvo, por supuesto, los derechos y obligaciones personalísimos, que nunca pueden ser objeto de representación. En cuanto al representante, sólo habrá de reunir la capacidad de obrar necesaria, sin otro requisito adicional”.

⁴⁵³ Cfr. GARCÍA-HERRERA BLANCO, *QT* 3, 1998, 65 ss.; *CT* 2011 (138), 233 ss.; FALCÓN Y TELLA, *QF* 11, 2006, 5 ss.

conforme a los poderes delegados)⁴⁵⁴. La representación, además, puede tener diferentes finalidades dependiendo del momento de la intervención, así: i) en la fase posterior a la realización del hecho imponible podrá presentar la declaración, reconocer obligaciones o renunciar a derechos, y ii) en la fase posterior al cumplimiento de las obligaciones tributarias podrá solicitar devoluciones, por ejemplo, y ejercer en general actividades de defensa de intereses.

Adicionalmente, hay que considerar que cada procedimiento tributario puede disponer normas específicas en relación con la representación. Como lo hace el art. 142.3 LGT en cuanto al procedimiento inspector o el art. 232.4 LGT respecto al procedimiento económico-administrativo. En estos casos, habrá que tener en cuenta la norma particular. Pero no así cuando las previsiones concretas estén contempladas en normas reglamentarias, en este supuesto, puede resultar necesario integrar los preceptos particulares con la regulación general del art. 46 LGT⁴⁵⁵.

Finalmente, la representación puede revocarse libremente por el representado, la cual surtirá efectos desde el momento en que se comunique a la Administración Tributaria, haciendo inválidas las notificaciones posteriores⁴⁵⁶.

⁴⁵⁴ MARTÍN DÉGANO, *Carta tributaria. Monografías*, 1, 2001, 3 afirma que: “Concebida en un sentido amplio, la representación comprende también la función de asesoramiento, siendo la diferencia fundamental entre una y otra la posibilidad o no de suplir a través de sus actuaciones y manifestaciones la voluntad del cliente”. Sin embargo, considero que es posible también realizar actividades de representación sin suplir la voluntad del contribuyente, siempre dependerá del contenido del encargo que le haya sido dado.

⁴⁵⁵ En este sentido, MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª, 2015, 304, afirman que “(...) puede resultar necesario integrar este precepto con las previsiones reglamentarias cuando se trate de considerar qué actos son de trámite a efectos de presumir la representación; teniendo en cuenta que no pueden identificarse como actos de trámite, a efectos de la representación, todos los que no [*sic.*] sean resolutorios de procedimientos, pues muchos de ellos pueden generar derechos y deberes, o significar renuncia a los mismos, en cuyo caso haría falta acreditar la representación sin que pueda ésta presumirse”.

⁴⁵⁶ Cfr. MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª, 2015, 305.

C. Otras actividades ejecutivas de planificación fiscal

La planificación fiscal consiste en realizar todas las actividades dirigidas a organizar la actividad económica y jurídica con el objetivo de conseguir un ahorro, mediante el cumplimiento (o incumplimiento) de las obligaciones tributarias. En un sentido amplio, la planificación fiscal contiene el asesoramiento, que estaría materializado en el diseño de la estrategia fiscal. No obstante, con “otras actividades ejecutivas de planificación fiscal” se quiere hacer referencia a aquellas conductas que, más allá del suministro de información del estado de una cuestión, con la exposición de diversas posibilidades, y del consejo de una particular vía de actuación, con la recomendación de una de las opciones, supone poner a disposición la opción elegida y, en algunas ocasiones, incluso, participar en la ejecución de la conducta como representante del obligado tributario.

El asesor fiscal puede intervenir con actividades de planificación en los siguientes momentos: i) antes de la realización del hecho imponible, realizando transacciones económicas (inversiones, movimientos de capital, etc.), actividades de contenido económico (por ejemplo, una auditoría fiscal), o negocios jurídicos (constitución de sociedades, transformaciones, fusiones, escisiones, entre otros y contratos con relevancia fiscal). Estas actividades, insisto, suponen algo más, un *plus* más allá del mero suministro de información o el consejo. Contienen conductas de hacer, de poner a disposición los mecanismos necesarios para ejecutar lo planeado (por ejemplo, de redacción y entrega de un contrato o del documento de constitución de una sociedad); ii) en la fase de liquidación del tributo, y entonces las actividades ejecutivas de planificación fiscal estarán dirigidas al cumplimiento (o incumplimiento) de las obligaciones tributarias, de manera principal, a la realización de las declaraciones tributarias.

Más adelante me ocuparé de establecer el límite entre poner a disposición el mecanismo ideado y ejecutarlo, pues en la realización de estas actividades nos podremos encontrar con diferentes combinaciones en relación con el grado de intervención en la ejecución del hecho, lo que generará consecuencias en materia de determinación de las conductas de autoría y de participación. Piénsese, entre otras, en las siguientes situaciones: i) el asesor asesora, el

contribuyente decide y le pide al asesor realizar ciertas actividades concretas, por ejemplo, suministrarle un contrato tipo que le sirva de muestra o que redacte un contrato conforme a sus necesidades específicas; ii) el asesor asesora y el contribuyente delega en él toda el planeamiento y ejecución de la estrategia fiscal, con total confianza y sin preocuparse por el contenido; iii) el asesor realiza la declaración del contribuyente como resultado de una planificación fiscal en la que participó; v) el asesor fiscal realiza la declaración fiscal del contribuyente sin haber participado en la planificación fiscal; vi) el asesor fiscal interviene con la elaboración de facturas falsas.

Finalmente, es preciso considerar la eventual realización de “otras actividades ejecutivas de planificación fiscal” en el contexto de despachos especializados en los que opera una división del trabajo por departamentos, por ejemplo, de contratación comercial, de inversión extranjera o de Derecho de sociedades. También, por supuesto, la realización de estas conductas por personal subordinado al asesor fiscal.

D. Actividades contables

El asesor fiscal realiza también (habitualmente) otras conductas que son complementarias a la actividad de asesoría fiscal y que pueden generar responsabilidad penal. Es común que el asesor fiscal realice la llevanza de libros contables con relevancia fiscal. La contabilidad constituye la base para la elaboración de las declaraciones tributarias, por lo tanto, si bien se trata de una actividad claramente separable y diferenciable de las de asesoría y de planificación, supone un punto altamente sensible en materia de fraude, puesto que es el ámbito en el que se debe reflejar con veracidad la situación económica y financiera de un contribuyente.

Las actividades contables se ejecutarán en la fase en la que ya se ha realizado el hecho imponible y se están cumpliendo (o incumpliendo) las obligaciones tributarias generadas, y podrán ser realizadas también por el asesor fiscal directamente, a través de subordinados propios u otros asesores o expertos en despachos especializados con división horizontal o vertical del trabajo.

7. LA EXTENSIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO: LA EVENTUAL RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL

La actividad de asesoría fiscal posee, como quedó visto, múltiples facetas y distintas intensidades que pueden llegar a generar responsabilidad penal, no solo por el delito de defraudación tributaria, sino también por otros delitos. Lo cual hace que el ámbito de estudio se amplíe considerablemente.

A. Otros delitos (diferentes al del art. 305 CP) que puede cometer el asesor fiscal

El asesor fiscal puede resultar penalmente responsable por ciertas conductas que lleguen a perjudicar a su asesorado, lo cual dependerá de la calidad en la que actúe y de las actividades que ejecute a propósito de sus labores de asesoramiento, en sentido amplio. Así, podrá responder en calidad de autor o como partícipe de diferentes tipos delictivos, con la peculiaridad de la agravación de su responsabilidad precisamente por el abuso de su actividad. En consecuencia, será posible aplicarle en algunos casos la agravante genérica de abuso de confianza del art. 22.6 CP y, en otros, algún subtipo agravado, por ejemplo, el previsto en la estafa cualificada del art. 250.1 CP⁴⁵⁷.

En este sentido, de manera general y en razón de la cercanía con los bienes jurídicos de sus asesorados, el asesor fiscal puede resultar responsable penalmente, entre otros, de los delitos de falsedades documentales (arts. 390 a 399 CP), además de diferentes delitos patrimoniales como hurtos (arts. 234 a 236 CP), robos (arts. 237 a 242 CP), apropiaciones indebidas (arts. 252 a 254 CP), estafas (arts. 248 a 251 bis CP), y de alzamiento de bienes (art. 257 a 258 ter CP).

Además, cuando el asesor fiscal presta sus labores de asesoría a una persona jurídica, puede responder también por: a) el delito de administración desleal (art. 259 CP), cuando ejerza funciones de administración de la empresa, adicionales a las funciones de asesoría; b)

⁴⁵⁷ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 682.

los delitos de revelación de secreto de persona jurídica (art. 199.1 CP), cuando el asesor fiscal sea un empleado de la persona jurídica; y, finalmente, c) de delitos contra el honor de la propia persona jurídica o de los miembros de dirección o administración (arts. 205 a 216 CP).

Ahora bien, en los casos en los que el asesor fiscal es, además, abogado o licenciado o graduado en Derecho, puede cometer los delitos que enumero a continuación: a) de revelación de secreto profesional (art. 199.2 CP), cuando el asesor fiscal actúe como abogado de la persona física o jurídica o como asesor externo de esta; b) de los delitos de incomparecencia injustificada provocando la suspensión del juicio (art. 463 CP), en el cual se verá agravada su responsabilidad (art. 463.2 CP) por tener precisamente la calidad de abogado “en actuación profesional o ejercicio de su función”; c) de revelación de actuaciones procesales secretas (art. 466 CP), tipo penal que requiere también la calidad de abogado; y d) del delito de deslealtad profesional del abogado (art. 467 CP) que incluye dos modalidades: la defensa de intereses contrarios (art. 467.1 CP) y el perjuicio manifiesto doloso o imprudente de intereses encomendados, “incuria” (art. 467.2 CP)⁴⁵⁸.

Pero el asesor fiscal puede cometer adicionalmente ciertos delitos en favor de su cliente y en contra de la comunidad o de terceros. Algunos de los que ya mencioné a propósito de las actuaciones perjudiciales para el asesorado, pueden ser cometidos también a favor de ésta, como falsedades documentales (arts. 390 a 399 CP), hurtos (arts. 234 a 236 CP), robos (arts. 237 a 242 CP), apropiaciones indebidas (arts. 252 a 254 CP), estafas (arts. 248 a 251 bis CP), delitos contra el honor de terceros (arts. 205 a 216 CP), la incomparecencia injustificada provocando la suspensión del juicio (art. 463 CP) y la revelación de actuaciones procesales secretas (art. 466 CP); y otros, que parecen más idóneos para favorecer los intereses del asesorado, como la violencia o intimidación contra otras partes o personas en el proceso (art. 464 CP), la destrucción u ocultación de documentos de la causa (art. 465 CP),

⁴⁵⁸ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 682.

el encubrimiento (art. 451 CP)⁴⁵⁹ y la omisión de los deberes de impedir delitos o de promover su persecución (art. 450 CP)⁴⁶⁰.

B. El análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal en otros ordenamientos jurídicos

Como se apuntaba *supra* la asesoría (en sentido amplio) puede ser analizada desde la óptica del Derecho penal en relación con diferentes problemas. Puede resultar relevante analizar la causalidad entre la conducta del asesor y el asesorado que ejecuta de manera directa e inmediata un delito concreto, las acciones neutras, la distinción entre acción y omisión, la determinación del dolo y de la imprudencia, el error, y la autoría y la participación, entre otros. Ahora bien, cuando se propone analizar una clase de asesoría en relación con un tipo penal en particular, adquieren importancia ciertos temas frente a otros en función de la configuración típica, de las formas de ejecución del hecho y de los intereses jurídicos protegidos, entre otras cosas.

En consecuencia, algo similar sucede en relación con el estudio de la asesoría fiscal respecto del delito de defraudación tributaria en otros ordenamientos jurídicos. Puesto que los análisis están fuertemente determinados por la literalidad del respectivo tipo penal y por las interpretaciones doctrinales (y jurisprudenciales) que de él se hacen, terminan por concentrarse en los problemas que hay que esclarecer para la atribución de responsabilidad penal al asesor en ese contexto concreto⁴⁶¹. Quizás esta precisión no es importante cuando se

⁴⁵⁹ MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1002; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 66: “Con posterioridad a la comisión del hecho, y no habiendo intervenido en éste, el asesor puede desplegar su actividad asesora como encubridor en la modalidad de favorecimiento real (auxiliando al defraudador para que se aproveche de los efectos de su delito), o bien ocultando o inutilizando los efectos del delito, para impedir su descubrimiento”. También analizan esta posibilidad, GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 15, 1998, 16; MARTÍN DÉGANO, *Carta tributaria. Monografías*, 1, 2001, 7 ss.

⁴⁶⁰ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 702.

⁴⁶¹ KUHLEN, *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*, 2015, 172 s., advierte que en todos los Estados de la Unión Europea se sanciona el fraude fiscal, no obstante, en general, se diferencia entre la mera infracción administrativa de aquél que constituye un delito en sí mismo. La distinción entre ambas categorías, su configuración típica, así como las consecuencias jurídicas que tienen asociadas difieren de manera muy significativa en cada estado. Para una revisión de Derecho comparado en la Unión Europea en materia de delito fiscal, de forma meramente enunciativa, cfr.: DANNECKER/JANSEN, *Steuerstrafrecht*, 2007, *passim.*, también la recensión de este libro por SCHMITZ, *ZIS* 7-8/2010, 511 ss.; ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y*

habla de asesorías en relación con la comisión de delitos que no presentan mayores diferencias entre un país y otro, por ejemplo, el homicidio y las lesiones personales, en relación, por ejemplo, con la responsabilidad del personal sanitario (que tantos estudios monográficos ha generado en la doctrina penal internacional). Pero en el caso del delito de defraudación tributaria, desde luego tiene una gran incidencia la tipificación penal (y la regulación de la actividad de asesoría fiscal), como se tratará de demostrar a continuación. Se advierte, en todo caso, que los rasgos que serán esbozados acerca de la regulación del delito de defraudación tributaria y del tratamiento de la responsabilidad penal en otros países, supone una simplificación (necesaria) de la problemática.

A continuación me referiré brevemente a las principales características de los sistemas de delitos asociados al fraude fiscal en Alemania e Italia. Alemania porque es el país de referencia para la dogmática española tradicionalmente y porque el Derecho penal en general ha bebido históricamente de sus fuentes, por lo que resulta obligado hacer mención, al menos, al ordenamiento jurídico alemán en esta materia. Italia, por su parte, en tanto en cuanto presenta unas características económicas, culturales, sociopolíticas y, por lo tanto (en principio también) en materia de tributación similares a las españolas, por lo que tenía un interés especial en contrastar las posibilidades de atribución penal al asesor fiscal en un contexto socioeconómico lo más próximo al del Estado español. No obstante, como se verá, esta aproximación a la doctrina extranjera deriva en que el estudio de derecho comparado en Alemania e Italia no resulta de especial utilidad para los objetivos de este trabajo, en tanto que tiene una aplicabilidad muy limitada respecto al tipo penal del art. 305 CP y, en concreto, a la responsabilidad penal del asesor fiscal. Esto es lo que determina que en este trabajo se haga una breve exposición del delito fiscal alemán e italiano, sin otra pretensión de desarrollo de los mismos puesto que no es útil a los efectos de la delimitación de la responsabilidad penal del asesor fiscal en España.

participación en el delito fiscal, 2009, 169 ss.; KUHLEN, *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*, 2015, 172 ss.

i) *En Alemania*

El delito de defraudación tributaria (*Steuerhinterziehung*) está previsto en el §370 AO y regula tres conductas típicas: una activa, prevista en el núm. 1.º del apartado 1, que consiste en realizar ante la autoridad financiera u otra autoridad declaraciones incorrectas o incompletas sobre hechos con relevancia tributaria; y dos pasivas, en el núm. 2.º se castiga a quien, infringiendo un deber, deje en desconocimiento a las autoridades financieras sobre hechos con relevancia tributaria, y en el núm. 3.º a quien, infringiendo un deber, omita la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar. Y el resultado típico es la reducción u obtención para sí o para otro de ventajas tributarias ilegítimas⁴⁶².

La doctrina alemana mayoritaria entiende que la modalidad activa del delito de defraudación tributaria del §370 AO es un delito común, en tanto que el tipo penal no hace referencia alguna a un círculo limitado de sujetos y, además, permite que las ventajas tributarias se consigan para sí o para otro. La omisiva, en cambio, tendría un círculo delimitado según el cual únicamente pueden ser sujetos activos aquellos a quienes incumbe un específico deber de información ante las autoridades financieras. En consecuencia, los análisis que se hacen en la doctrina alemana se concentran principalmente en los problemas asociados a la comisión por omisión y su diferencia con los delitos activos, la autoría y la participación en los delitos omisivos y la causalidad. Además, la literalidad típica que hace referencia concreta a la infracción de un deber, delimita también el ámbito de estudio.

Finalmente, en relación, en concreto, con la responsabilidad penal del asesor fiscal, destacan los análisis asociados a las conductas profesionalmente neutras y, además, con la causalidad de la asesoría en supuestos de participación física y psíquica, aunque la

⁴⁶² Sobre el §370 AO, *vid.* entre otros, HEIDE, *Tatbestands- und Vorsatzprobleme bei der Steuerhinterziehung*, 1986, *passim.*; DIETZ, en LEISE/DIETZ, *Kommentar*, 1991, 268; MARX, *DStR* 51-52/1993, 1902; FRITZEN, *Verantwortungsbereiche im Steuerstrafrecht*, 2006, 30 ss.; SENGE, en ERBS/KOHLHAAS, *Kurz Kommentare*, 2008, § 370/1; SCHMITZ, *MK* 6/1, 2010, 2/377 ss.; JOECKS, en JOECKS/JÄGER/RANDT (Hrsg.), *Steuerstrafrecht*, 8.^a, 2015, 114 ss.; HEUEL, en KOHLMANN (Hrsg.), *Steuerstrafrecht*, I, 2016, 585 ss.

bibliografía es abundante y muy variada⁴⁶³. Es importante mencionar, además, que no existe en la AO la posibilidad de imputar una responsabilidad autónoma al asesor fiscal, sino que, se hace en relación con los § 370 AO y § 378 AO⁴⁶⁴.

ii) *En Italia*

El Derecho penal tributario italiano se estructura en una tipología de conductas previstas en el Título II del Dlgs. 74/2000 (modificado por el DI 138/2011, el Dlgs. 158/2015 y el Dlgs. 8/2016). Las principales son: a) la declaración fraudulenta (*dichiarazione fraudolenta*); b) las declaraciones infieles (*dichiarazioni infedeli*); c) la declaración omitida (*dichiarazione omessa*); d) la omisión del pago de IVA y de retenciones debidas o certificadas (*omesso versamento di IVA e ritenute dovute o certificate*); e) la emisión de facturas falsas (*emissione di fatture false*) y f) la ocultación o destrucción de documentos contables (*occultamento o distruzione di documenti contabili*). Todas las cuales poseen rasgos y elementos típicos particulares, y consecuencias jurídicas diversas. En consecuencia,

⁴⁶³ Acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal en Alemania, cfr., entre otros, FELIX/STRECK, *Stbg* 1980, 78 ss., se refieren a la relación entre la profesión de asesor fiscal y los intereses (y deberes) fiscales de sus clientes; VOLK, *BB* 1987, 139 ss., analiza los problemas del tipo subjetivo y objetivo de participación del consejo; BRENNER, *BB* 1987, 1856 ss., que estudia, entre otras cosas, el error sobre la posición de y el deber de garante; FISSENWERT, *DStR* 42/1992, 1488 ss., del que sobresale el tratamiento que propone del dolo y el error en el asesor fiscal; MARX, *DStR* 51-52/1993, 1901 ss.; *DStR* 3/2001, 96 s., que hace un breve repaso sobre las diferentes responsabilidades en las que puede incurrir un asesor fiscal en relación con el § 370 AO y § 378 AO; DÖRN, *DStZ* 1993, 478 ss.; *Wistra* 8/1994, 284 ss., que se pregunta por las diferencias entre la responsabilidad penal y administrativa de los asesores fiscales; GOTZENS/HEINSIUS, *Stbg* 2000, 209 ss. que proponen una interesante casuística de responsabilidad penal del asesor fiscal en la “zona gris” existente entre conductas claramente punibles y otras atípicas; SAMSON/SCHILLHORN, *Wistra* 1/2001, 1 ss., sobre la participación en el delito fiscal en supuestos de transferencias de capital anónimas; PELTZ, *Wistra* 1/2001, 11 ss., sobre la prescripción de la participación en el delito fiscal; LOHMAR, *Steuerstrafrechtliche Risiken*, 2002, 78 ss., subraya la exposición de la participación por omisión, física y psíquica; MÜLLER, *Die Beihilfesträfbarkeit von Bankmitarbeitern im Steuerstrafrecht*, 2003, 245 ss., sobre la posición de garante del asesor fiscal y la relevancia de su conocimiento; HARMS, *Stbg* 2005, 12 ss., que propone entre otras cosas una pequeña casuística acerca de la responsabilidad del asesor fiscal según el grado de su conocimiento; FRITZEN, *Verantwortungsbereiche im Steuerstrafrecht*, 2006, *passim.*, especial atención merece su interesante análisis de las acciones neutrales en la actividad del asesor fiscal y la casuística que propone al respecto en las p. 46 ss.; OLBING, *Stbg* 2012, 294 ss., analiza brevemente la responsabilidad penal del asesor fiscal en relación la insolvencia § 15a InsO y § 283 ff. StGB; PODEWILS/HELLINGER, *DStZ* 2013, 662 ss.; que trata dos supuestos de cooperación del asesor fiscal, por medio de la declaración tributaria y por la planeación fiscal; GEUß, *BB* 2013, 599 ss., sobre los deberes de los asesores fiscales; GOTZENS, en WANNEMACHER (Hrgs.), *Steuerstrafrecht*, 6.^a, 2013, 708.

⁴⁶⁴ GOTZENS, en WANNEMACHER (Hrgs.), *Steuerstrafrecht*, 6.^a, 2013, 708.

la doctrina italiana realiza interesantes análisis casuísticos, comparando y diferenciando las diversas modalidades típicas, las cuales, en su mayoría, se entienden como delitos comunes⁴⁶⁵. Sin embargo, estos estudios poseen una aplicabilidad limitada respecto al mismo tipo en el Derecho penal español (aunque siempre es posible encontrar aspectos trasladables) y a las discusiones que en materia de autoría y participación en delitos especiales nos importan aquí.

Por último, en relación con la responsabilidad penal del asesor fiscal, cabe advertir que, si bien es posible encontrar estudios específicos sobre la materia, habitualmente el problema de la responsabilidad penal del asesor ha sido estudiado por la doctrina italiana a propósito del delito de bancarrota (*fallimentare*)⁴⁶⁶ y se ha centrado en la neutralidad de las conductas profesionales. Por último, es preciso señalar que no existe acuerdo en la naturaleza común o especial de los diferentes ilícitos tributarios⁴⁶⁷, por ello, se encuentran en los análisis múltiples diferenciaciones sobre las posibilidades de intervención del asesor fiscal⁴⁶⁸.

⁴⁶⁵ Sobre la tipología de delitos tributarios en Italia, cfr. CARACCIOLI/GIARDA/LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, 2001, 17 ss.; di AMATO/PISANO, *Trattato de diritto penale dell'impresa*, 2002, *passim.*, 327 ss.; ALDROVADI, *I profili evolutivi dell'illicito tributario*, 2005, 113 ss., 183 ss.; ANTOLISEI, *Manuale de DP*, 2008, 347 ss.; MUSCO, *RT* 5/2010, 1179 ss.

⁴⁶⁶ LANZI/ALDROVANDI, *Manuale di Diritto penale tributario*, 2011, 124. Cfr. también, BASTIANELLO, *La responsabilità penale dei professionisti*, 2012, 383 ss.

⁴⁶⁷ LA GROTTA, *DPT* 2005, 893.

⁴⁶⁸ Acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal en Italia, cfr., entre otros, GALLO, *BTI* 4/1984, 291 ss., que se refiere principalmente a la posibilidad de extensión de la cualidad que ostenta el contribuyente al asesor fiscal; FRANCESCON, *il fisco* 40/2000, 12167 ss., sobresale en su análisis la explicación de la contribución causal del asesor fiscal al resultado previsto en los diferentes delitos tributarios; MILITERNO, *CoT* 17/2002, 1492 ss., estudia brevemente la responsabilidad del asesor fiscal en el delito de omisión de declaración tributaria; OLDRA', *CoT* 24/2004, 1896 ss., hace una breve revisión de las posibilidades de cointervención en los diferentes delitos tributarios; LA GROTTA, *DPT* 2005, 891 s., se ocupa de caracterizar la posibilidad de intervención del asesor moral y materialmente en el hecho del contribuyente; NAPOLI, *il fisco* 21/2003, 8992 ss., analiza las posibilidades de extensión del "perdón fiscal" del contribuyente a su asesor fiscal; *il fisco* 19/2003, 8364 ss., en este artículo evalúa las hipótesis de responsabilidad penal del asesor fiscal en el hecho cometido por el cliente y del contribuyente, una vez ha delegado sus deberes; RAJNERI, *DEA* 3/2011, 1106 ss., sobresale en su estudio el análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal por no impedir el delito del cliente; LANZI/ALDROVANDI, *Manuale di Diritto penale tributario*, 2011, 124 ss., que realizan una crítica a la habitual manera de abordar el problema de la responsabilidad penal del asesor en materia tributaria en sede de la teoría de la participación; DENARO, *il fisco*, 34/2012, 5549 ss., analiza la responsabilidad del asesor en relación con la omisión de presentación de la declaración tributaria; BASTIANELLO, *La responsabilità penale dei professionisti*, 2012, 383 ss., realiza un interesante análisis de la responsabilidad del asesor en el ámbito del delito de bancarrota y después una breve aplicación a la tipología de delitos tributarios.

C. El estado de la cuestión en España

En la doctrina española que se ha ocupado del Derecho penal tributario y que ha estudiado, en mayor o menor medida, los problemas relativos a la autoría y la participación en el delito de defraudación tributaria, apenas ha sido abordada la cuestión relativa a la intervención del asesor fiscal y cuando se ha intentado, se ha hecho tímidamente y de forma parcial. A pesar de la actualidad que tiene el problema, no hay ni mucho menos acuerdo en cómo, en qué supuestos y con qué título debe atribuirse responsabilidad penal al asesor fiscal. Lo cual se explica, en parte, por las diferentes consecuencias que se desprenden de la “cadena” de decisiones dogmáticas que tienen que ser tenidas en cuenta a la hora de evaluar en concreto la responsabilidad penal de este interviniente: la definición del bien jurídico, la conducta típica, resultado y tratamiento del error, cuestiones que fueron analizadas en la primera parte de este trabajo; y la caracterización del delito como un delito común o especial y, además, de infracción del deber, de dominio o mixto; la concreción del círculo de posibles autores, y la elección de un determinado concepto de autor, que, cuando es el restrictivo, depende además del concreto criterio que se adopte para poder diferenciar entre autoría y participación, cuestiones que se analizan en esta segunda parte. A lo que hay que añadir que el título de imputación puede variar en concreto por la adopción de unas u otras teorías que en dogmática penal se han desarrollado para solucionar problemas particulares de autoría y participación en los delitos especiales.

Entre los autores españoles que se han pronunciado en particular acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal, pueden identificarse los grupos que se señalan a continuación. Como se advertía, los autores, en la mayoría de los casos, se enfocan en alguno de los problemas relevantes en esta materia, y son escasos aquellos trabajos que buscan realizar una explicación completa del fenómeno. Por lo que no siempre es posible encuadrarlos en la clasificación que se propone.

i) *El asesor fiscal hace parte del círculo de posibles autores, por lo tanto, puede responder penalmente como autor y partícipe del delito de defraudación tributaria*

MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO optan por la clasificación del delito fiscal como un delito común⁴⁶⁹. De manera plenamente congruente con ella, afirman que el asesor fiscal cuando actúa en calidad de “representante” puede responder como a) autor único, siempre que la conducta del sujeto pasivo del tributo sea atípica o inculpable [*sic.*]; y b) como coautor, “(...) juntamente con el sujeto pasivo del tributo, si también éste realiza aportaciones esenciales, domina el hecho y existe un plan conjunto de actuación”; pero que no será habitual la atribución de responsabilidad a título de participación⁴⁷⁰. Señalan que, “(...) dados tanto la decisiva relevancia de la aportación al hecho del asesor-representante, como su dominio del hecho (en tanto que en sus manos está la posibilidad de suspender el curso causal que conducirá a la producción del resultado lesivo), resulta difícil concebir supuestos distintos a los de responsabilidad por autoría, es decir, de mera participación accesoria (cooperación necesaria, complicidad en el hecho dominado por otro)”⁴⁷¹. Adicionalmente, admiten la autoría mediata del deudor tributario cuando utiliza como instrumento al asesor-representante, sirviéndose de él con la finalidad de cometer el delito fiscal, “(...) y ello en la medida en que el tipo no requiere la realización de *propia mano* de la conducta de elusión del pago de tributos”⁴⁷². En relación con la actuación del asesor fiscal como “consejero” fiscal, admiten tanto a) la coautoría “(...) cuando se den los requisitos de esta forma de intervención en plano de igualdad de asesor y obligado tributario”; b) la autoría mediata, cuando el asesor “(...) mediante consejos, da lugar a que el sujeto pasivo, inducido a error sobre datos fácticos o jurídicos, realice, como

⁴⁶⁹ MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 995, 999; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 58.

⁴⁷⁰ MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1000; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 57 ss.

⁴⁷¹ MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1000; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 59.

⁴⁷² MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1000 s.; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 59 s. Las cursivas son de los autores.

instrumento en manos del asesor (al que corresponde entonces el dominio del hecho), una defraudación, resultando irrelevante a estos efectos que el beneficiado directamente sea el propio ‘instrumento’; c) como las formas de participación (inductor, cooperador necesaria o complicidad) cuando induce o auxilia al deudor tributario⁴⁷³.

ii) *El asesor fiscal no hace parte del círculo de posibles autores, pero puede ser autor con base en el art. 31 CP y participe del delito de defraudación tributaria*

SALÀS DARROCHA considera que el delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que el círculo de posibles autores está conformado por el titular de la capacidad económica (propia)⁴⁷⁴. En este sentido afirma que “(...) el asesor fiscal como extraneus [sic.] no puede ser autor directo del delito fiscal”⁴⁷⁵, aunque señala también que, como excepción a esta regla, el asesor fiscal que actúe como representante voluntario o legal del obligado tributario, por virtud del art. 31 CP, puede ser declarado responsable penal en calidad de autor (distinguiendo, en su exposición, entre personas físicas y personas jurídicas)⁴⁷⁶. En relación con la intervención del asesor fiscal a título de participación, advierte, en primer lugar, que “(...) no existen apenas pronunciamientos sobre la inducción en sede del delito fiscal -siendo una referencia excepcional la contenida en la STS 28.10.1997 (1997/7843)- de lo cual puede concluirse que esta forma de participación no es aceptada en general por la jurisprudencia y tampoco al hilo de los asesores fiscales. Igualmente en la doctrina son escasas las alusiones salvo en Martínez Pérez-Buján [sic.]”⁴⁷⁷. En todo caso admite que “(...) en el marco de una exposición doctrinal que permite ocuparse de casos teóricamente posibles aunque insólitos en la realidad estimo que esta modalidad puede tener su ámbito en este delito y dar cobertura

⁴⁷³ MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1001 ss.; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 60 ss.

⁴⁷⁴ SALÀS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 101 ss.

⁴⁷⁵ SALÀS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 104. También en la p. 110 al decir: “Estimo que el asesor fiscal en cuanto tal no puede ser sujeto activo del delito por cuanto no expresa una capacidad económica propia”.

⁴⁷⁶ SALÀS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 110: “Sería perfectamente dable a mi juicio la autoría directa del así representante del obligado tributario -y siempre que hubiere dolosamente ejecutado las acciones u omisiones con relevancia tributaria per se-”.

⁴⁷⁷ SALÀS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 111 s.

a supuestos de actuación de terceras personas que de facto determinan al obligado tributario a cometer la defraudación”⁴⁷⁸. En cuanto a la cooperación necesaria dice que “(...) es el ámbito jurisprudencialmente admitido para la incriminación del asesor fiscal en los delitos contra la Hacienda Pública”, en relación con el cual estima que no hay inconveniente en calificar de cooperación necesaria la intervención en supuestos varios, como de diseño total y absoluto de la operación defraudatoria, de aportación de conocimientos insustituibles por los del obligado para conseguir la defraudación, o de aportación de elementos como facturas falsas⁴⁷⁹. Finalmente, en relación con complicidad advierte que son escasos los pronunciamientos jurisprudenciales que relacionen complicidad y delito fiscal y ninguno atinente a la asesoría fiscal. Considera que “(...) partiendo de la configuración doctrinal y jurisprudencial de esta participación y de lo dicho en cuanto al núcleo de cometidos propios de la asesoría fiscal esta figura no tiene aplicabilidad reputando la irrelevancia de cualquier forma de relación con el delito de otro que quede por debajo de los criterios suministrados para la cooperación necesaria e incluyendo en su caso el consejo o información sobre la posible comisión del delito y/o sobre las eventuales posibilidades de impunidad de este”⁴⁸⁰. Otros autores se han manifestado en este sentido, aunque no han llegado a ocuparse en concreto de la cuestión, como por ejemplo BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE⁴⁸¹.

⁴⁷⁸ SALÀS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 112.

⁴⁷⁹ SALÀS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 113 s.

⁴⁸⁰ SALÀS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 114 s.

⁴⁸¹ BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 307: “Pero en todo caso, siempre estamos ante un delito especial en cuanto que, como ya advertimos, sólo puede ser sujeto activo el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal, según se trate de la primera o de las demás modalidades de comisión del delito. Quien no reuniendo tales requisitos de la autoría (*extraneus*) realizara directamente el fraude o tomara parte directa en su ejecución (por ejemplo, el asesor fiscal, etc.) no podrá responder como autor ni como coautor del delito fiscal, pero podrá ser partícipe e incurrir en la responsabilidad del inductor o cooperador. (...) Si obrase como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica o en nombre o en representación legal o voluntaria de otro -conforme al art. 31 del Código penal- responderá el sujeto personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del 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”.

iii) *Algunas otras posiciones eclécticas*

CHOCLÁN MONTALVO entiende que el *extraneus* asesor fiscal 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 instrumentalización del obligado tributario. En otro caso, de ser considerado el *extraneus* solo partícipe, las reglas de la accesoriedad de la participación impedirían la adecuada respuesta penal a la elusión dolosa por el *extraneus* del pago del tributo respecto de la cual el obligado tributario no tiene conocimiento, como en el caso analizado supra”⁴⁸².

GÓMEZ VERDESOTO centra el análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal en los supuestos en los que éste actúa como representante del obligado tributario. En un principio afirma que el delito de defraudación tributaria se trata de un delito especial, según el cual solo el deudor tributario es titular del deber jurídico extrapenal de carácter personal⁴⁸³. Sin embargo, luego aduce que “(...) pronunciarse acerca de la naturaleza del delito, no implica que *consideremos únicamente a los sujetos pasivos del tributo posibles autores*, puesto que el art. 305 CP no hace referencia alguna *al sujeto pasivo [sic.]*”⁴⁸⁴. En este sentido, concluye que pueden ser autores del delito de defraudación tributaria los sujetos pasivos, los responsables, los infractores, los obligados tributarios y el representante. Ahora bien, al ocuparse en concreto de la responsabilidad penal del asesor fiscal, afirma que la discusión doctrinal acerca de la naturaleza especial o común del delito de defraudación tributaria resulta irrelevante desde el punto de vista práctico cuando el asesor actúa como representante, porque tanto para los partidarios de la naturaleza común del delito, como para los partidarios de la naturaleza especial por medio de la figura del actuar en lugar de otro del art. 31 CP, el asesor fiscal puede ser autor (siempre que se den los elementos del tipo: es preciso que el asesor participe directamente, y de forma consciente y voluntaria, en el hecho delictivo)⁴⁸⁵.

⁴⁸² CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2011, 160; *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 167 ss.; *Impuestos I*, 2003, 203 ss.; *AJA 580-2003*, 1 ss.

⁴⁸³ GÓMEZ VERDESOTO, *QF 15*, 1998, 13.

⁴⁸⁴ GÓMEZ VERDESOTO, *QF 15*, 1998, 14. Las cursivas son mías.

⁴⁸⁵ GÓMEZ VERDESOTO, *QF 15*, 1998, 15.

El asesor fiscal puede ser autor inmediato y único, cuando la conducta del sujeto pasivo del tributo sea atípica (“por ejemplo cuando no participa y desconoce la actuación fraudulenta que ha maquinado el asesor fiscal”) o coautor, cuando “tanto el asesor-representante como el sujeto pasivo-representado actúan conjuntamente en la comisión del hecho delictivo”⁴⁸⁶. Además, admite la autoría mediata del obligado tributario, sin más explicaciones, cuando utiliza como instrumento al asesor fiscal-representante, sirviéndose de él para cometer el delito (por ejemplo, ocultándole datos o documentos relevantes)⁴⁸⁷. Finalmente, afirma que el asesor fiscal que no actúa como representante no podrá ser considerado autor del delito, aunque podrá participar en la comisión del mismo como inductor, cooperador necesario o cómplice, o, en su caso, ser considerado encubridor del delito por el art. 451 CP, supuesto en el que afirma, sin ulterior análisis, que “sí puede resultar aplicable la teoría mediata [*sic.*] del instrumento doloso no cualificado”⁴⁸⁸.

Son numerosos los autores que desde el punto de vista del Derecho tributario se aproximan al análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal. Estos estudios pueden tener interés en el análisis que plantean acerca de la relación entre el asesor fiscal y el contribuyente en sentido amplio, sin embargo, la mayoría de ellos se muestran bastante débiles en el análisis del art. 305 CP y de las categorías dogmáticas penales de la autoría y la participación. En cualquier caso, se pueden contrastar valoraciones sobre la intervención del asesor fiscal que pueden tener relevancia desde el punto de vista del Derecho penal, las cuales

⁴⁸⁶ GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 15, 1998, 15 s.

⁴⁸⁷ GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 15, 1998, 15.

⁴⁸⁸ GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 15, 1998, 16.

se tienen en cuenta en el resto de la tesis, en los trabajos de MARTÍN DÉGANO⁴⁸⁹, MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL⁴⁹⁰, PONT CLEMENTE⁴⁹¹.

⁴⁸⁹ MARTÍN DÉGANO, *Carta tributaria. Monografías*, 1, 2001, 2 ss. Cabe resaltar de este trabajo la interesante delimitación del concepto de asesor fiscal, también la exposición ordenada de los posibles escenarios en los que puede resultar responsable penalmente el asesor fiscal, tanto a título de autor como a título de partícipe, desde la perspectiva de la discusión “delito especial *versus* delito común”. En este sentido, el autor afirma que: “Nuestro propósito de realizar este estudio desde la óptica de las dos teorías tiene un doble objetivo. Además del mero académico, entendemos que puede tener un claro interés práctico. Es cierto que en ocasiones los resultados de los dos sectores doctrinales enfrentados son iguales, si bien los alcanzan desde distintos caminos. En principio, que la calificación de autor se obtenga por la vía del art. 31 del Código penal (teoría especial) o por la atribución directa (teoría común) no puede tener más que un interés meramente dogmático. Pero cuando desde una postura se defiende la autoría y desde la otra tan sólo la participación accesoria, la cosa cambia. Si la participación del asesor fiscal se produce en un determinado grado de intensidad, lo normal es que los partidarios del delito especial califiquen la conducta de cooperación necesaria y los partidarios de la naturaleza común de autoría. Podría parecer que volvemos a estar ante un problema de mera calificación académica pues ambas figuras tienen la misma pena, pero no es así. La distinta calificación de un mismo hecho a la que llega cada teoría tiene importantes consecuencias prácticas que conviene tener presentes”. No obstante esto, en este trabajo se echa especialmente en falta una toma de postura por parte del autor en la casuística que propone.

⁴⁹⁰ MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, *REDUR* 13, 2015, 275 ss., propone un estudio de la responsabilidad del asesor fiscal en tres ámbitos: el tributario, el penal y en relación con el delito de blanqueo de capitales. En relación con el objeto de investigación de esta tesis doctoral, cabe destacar que este autor entiende que es posible distinguir la modalidad de elusión de tributos de aquella otra de obtención de devoluciones indebidas, calificando la primera como un delito especial propio de infracción del deber mientras que la segunda sería un delito de naturaleza común. Así, en la p. 284 afirma que “(...) merece señalarse un matiz que, puede variar la punibilidad del asesor fiscal, y que viene dado por la actual redacción del art. 305 CP, que incluye la obtención de devoluciones indebidas; en este caso, a diferencia del anterior caso estudiado, en donde hablábamos del incumplimiento de una obligación de hacer (ingresar las respectivas cantidades en concepto de Tributos a la Hacienda Pública), para obtener devoluciones tributarias no hace falta ser sujeto pasivo ni obligado tributario. Lo cual da lugar a que ya no hablemos de un deber específico, sino de una cierta obligación de no dañar al Erario Público; obligación que puede ser infringida, en mayor o menor medida, por casi cualquier persona y que da lugar a una cierta consideración en esta modalidad de delito común. Esto da lugar a que podamos considerar al asesor fiscal un *intranseus*, pues ya no hablamos de un delito especial de infracción del deber”.

⁴⁹¹ PONT CLEMENTE, *RTT* 63, 2003, 71 ss.; en *Temas tributarios de actualidad*, 2004, 1 ss., propone un interesantísimo estudio de la actividad de asesoría fiscal en relación con la discusión sobre la punibilidad o no de la economía de opción, centrando la atención en esta última en la mayor parte de estos dos trabajos (en el segundo, además, analiza la incidencia de la normativa del blanqueo de capitales en la asesoría fiscal). En concreto, en relación con la responsabilidad penal del asesor fiscal, merece ser resaltado su análisis acerca de la posibilidad de la participación por omisión, que considera no es posible. Al respecto argumenta (p. 90) que “(...) no está legalmente establecido un deber jurídico de informar a la Hacienda Pública y la omisión, de conformidad con el art. 11 del Código penal, es punible sólo en el caso de incumplimiento de un deber de actuar impuesto por ley. El asesor no ostenta una posición de garantía respecto del cumplimiento del deber tributario por su asesorado, sino más bien un deber de fidelidad con su cliente, un deber de *secreto profesional*, que ampara su comportamiento omisivo. Por tanto, la mera omisión no es punible ni siquiera como forma de participación”. Las cursivas son del autor.

8. TOMA DE POSTURA: UNA PARTICULAR PROPUESTA DE ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL

En mi opinión, la discusión acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal en España está determinada fundamentalmente por la clasificación del delito de defraudación tributaria como de naturaleza especial. En consecuencia, entre las diferentes problemáticas que son relevantes en materia de asesoramiento, en este trabajo se centrará la atención en aquellas relacionadas con la autoría y la participación en los delitos especiales y sus posibles divergencias respecto a los delitos comunes. Teniendo en cuenta, además, tanto supuestos de codelincuencia en los que interviene un asesor fiscal junto con algún otro sujeto (o pocos), como también aquéllos que se dan en el ámbito de organizaciones empresariales.

También se aludirá, por supuesto, pero en menor medida, a otros temas que resulten importantes para el objetivo propuesto, como el asesoramiento y favorecimiento activo de la conducta delictiva del cliente, delimitando entre participación e intervención punible y ejercicio legítimo de la profesión o al menos conducta penalmente atípica o la responsabilidad penal de las personas jurídicas. En relación con la bibliografía utilizada, me gustaría apuntar que utilizo fundamentalmente doctrina española, aunque asimismo se acude cuando resulta pertinente.

Para analizar las posibilidades de atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal en relación con el delito de defraudación tributaria, propongo el siguiente orden argumental.

En el capítulo V se propone un análisis en abstracto del tipo penal del art. 305 CP que conduce a clasificar este delito como un delito especial (que es la calificación que asumo como correcta), en el contexto de la discusión “delito común vs. delito especial”. Para, posteriormente, entrar a definir de qué clase de delito especial se trata, es decir, de un delito de infracción del deber, de un delito de dominio o de un delito mixto (que en mi opinión, se trata de un delito de dominio al que subyace la infracción de un deber extrapenal). Este primer eslabón en el análisis de la atribución penal en supuestos de codelincuencia en el delito de

defraudación tributaria pretende definir, además, qué se entiende por delito especial, cuál es el círculo de posibles autores y en qué fundamento material se basa la restricción de dicho círculo.

Cabe resaltar la importancia de este capítulo en el análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal puesto que la mayoría de las veces la restricción del círculo de posibles autores en los delitos especiales se produce de manera literal con mención explícita a los sujetos cualificados (por ejemplo, sin ir más lejos, los delitos especiales de funcionarios). Pero en el caso del delito de defraudación tributaria, por no contar con dicha mención expresa al autor, son precisos análisis complementarios que permitan justificar de manera convincente la calificación del tipo como especial, su naturaleza y quiénes son los sujetos cualificados.

Una vez definida la naturaleza del delito de defraudación tributaria, en el

CAPÍTULO VI se realiza una aproximación a las diferentes teorías sobre la autoría y la participación en los delitos especiales. En este apartado no se pretende proponer una nueva teoría, ni siquiera una forma innovadora de presentar la discusión, algo que desbordaría por completo el objeto de este trabajo, sino hacer una revisión de las principales teorías para, después, poder adoptar una toma de postura fundada y crítica que justifique la aplicación de la teoría elegida al objeto de este trabajo, la eventual responsabilidad penal del asesor fiscal. La delimitación de la responsabilidad penal de los diferentes sujetos intervinientes, cualificados y no cualificados, va a depender del concepto que se defiende en materia de autoría y participación. En concreto, de si se admite o no la distinción entre autoría y participación, de la aceptación del principio de accesoriedad (y en qué medida), así como de los criterios utilizados para calificar la conducta del *extraneus* como de autoría o de participación.

En los capítulos VII y VIII se aplica la teoría de la autoría y de la participación que considero más correcta, así como sus criterios de delimitación, al objeto de estudio de este trabajo, separando los supuestos en los que el asesor fiscal puede responder como autor de aquéllos en los que lo hace como partícipe.

CAPÍTULO V

CLASIFICACIÓN DEL TIPO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

1. DELITO COMÚN O DELITO ESPECIAL

Entre las clasificaciones del tipo es usual aquella, en atención a su estructura, que distingue entre delitos comunes y delitos especiales. Conforme a esta clasificación se dice que son delitos comunes los que pueden ser realizados por cualquier sujeto a título de autor y que son delitos especiales los que, en cambio, solo pueden ser cometidos por un círculo restringido (o limitado) de sujetos, a título de autor⁴⁹². En el contexto del estudio del delito de defraudación tributaria, una de las cuestiones que ha generado mayor controversia es precisamente la clasificación del tipo penal como un tipo común o un tipo especial, debate que tiene plena vigencia todavía hoy^{493/494}. Lo cual posee particular relevancia para la atribución de responsabilidad al asesor fiscal. Quienes consideran que el delito de defraudación tributaria es un delito común, entienden que el asesor fiscal puede responder como autor directo, mediato o como coautor, además de, por supuesto, como partícipe, sea en calidad de inductor, cooperador necesario o cómplice. En cambio, quienes consideran que se trata de un delito especial entienden que el tipo penal exige una especial condición,

⁴⁹² Vid. por todos, LUZÓN PEÑA, *Leccs.* PG, 3.^a, 2015, 12/26; *EPB*, 2002, 1198.

⁴⁹³ La definición del delito de defraudación tributaria como un delito especial o un delito común no es, ni mucho menos, una cuestión superada, basta ver cómo una y otra postura no ha parado de ganar adeptos desde 1977. Así lo reconoce, también, p. ej., PEÑARANDA RAMOS, *LH-Gimbernat*, 2008, 1430 s. n. 33; en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los "delitos especiales"*, 2014, 20; MESTRE DELGADO, *EPB*, 2002, 407.

⁴⁹⁴ El delito fiscal ha sido calificado, además, en ocasiones por la jurisprudencia como un delito de propia mano. Así la STS de 25 de febrero de 1998 (ponente Sr. Moner Muñoz) afirma que el delito de defraudación tributaria es un "delito especial o de propia mano porque sólo puede ser sujeto del delito el contribuyente o su sustituto"; también la STS de 28 de octubre de 1997, conocida como el caso Filesa, aunque se refiere literalmente a un *delito de primera mano*. Cfr. por todos, para una exposición de la cuestión y explicación de la incorrección de esta propuesta MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, 301; no obstante también señala esta cuestión: CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2011, 156 s.

relación o cualificación que impide que cualquier sujeto ajeno a dicho círculo de sujetos cualificados, entre ellos el asesor fiscal, pueda ser autor del delito de defraudación tributaria, si bien se acepta que el sujeto no cualificado responda como partícipe en el delito especial⁴⁹⁵.

Sin embargo, a pesar de que la doctrina mayoritaria considere que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, no es para nada usual que se profundice en el concepto de delito especial, en su fundamento, en la naturaleza jurídica de los elementos que limitan la autoría ni, en general, en las consecuencias que supone para la resolución de los problemas de codelincuencia la intervención de sujetos no cualificados. En atención a las limitaciones propias de este trabajo, no podré hacer un estudio en profundidad de estas cuestiones, pero sí pretendo enfocar los diferentes problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria con base en las distinciones y precisiones que la doctrina realiza a propósito de los delitos especiales. Entiendo que el delito de defraudación tributaria es un delito especial que, además, forma parte del subtipo de los delitos especiales propios, puesto que no cuenta con una figura delictiva paralela de delito común⁴⁹⁶.

Esta controversia doctrinal ha estado vigente desde la moderna previsión del delito de defraudación tributaria por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, puesto que ni el reformado art. 319 CP por la Ley 50/1977, ni el posterior art. 349 CP (entre la LO 2/1985, de 29 de abril, y el vigente CP), ni el actual art 305 CP, hacen referencia expresa al círculo de posibles autores al describir la conducta típica. Pero adicionalmente, la discusión ha conservado, en términos generales, los mismos puntos de referencia y de confrontación puesto que las demás modificaciones legislativas que se han producido desde entonces no han alterado prácticamente en nada la discusión⁴⁹⁷. Incluso

⁴⁹⁵ Esta cuestión es analizada *infra*, p. 429 s.

⁴⁹⁶ Los delitos especiales pueden ser delitos especiales propios, que no cuentan con una figura paralela –en que el resto del tipo es igual- de delito común, como la prevaricación judicial o de funcionario (arts. 404 ss., 446 s. CP) o la revelación de secretos laborales o industriales por administrador, dependiente o empleado (arts. 199, 279 y 417 CP); y delitos especiales impropios, que cuentan con un tipo común paralelo, como el descubrimiento de secretos orales y escuchas telefónicas por funcionario respecto del común (arts. 197, 536 CP). Por todos *vid.*, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 12/26; *EPB*, 2002, 1198.

⁴⁹⁷ También señalan esta continuidad en el debate, p. ej., BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2000, 81; *DPE*, 2.^a, 2010, 306. Para una revisión de la discusión acerca de la caracterización del delito de defraudación tributaria como un delito especial o un delito

puede afirmarse que han pasado prácticamente desapercibidas algunas reformas normativas en el ámbito tributario que, en mi opinión, podrían modificar al menos parcialmente la determinación del círculo de posibles autores⁴⁹⁸. Por ahora, lo que importa es la definición del tipo penal de defraudación tributaria como un delito común o especial y la discusión que con este propósito se ha desarrollado durante décadas en la doctrina española, conservando todavía hoy plena vigencia.

A. El delito de defraudación tributaria como un delito común

Un sector que se suele presentar como minoritario (pero que no posee pocos adeptos ni puede entenderse como defensor de una postura superada) afirma que el delito de defraudación tributaria es un delito común⁴⁹⁹, de modo que el delito puede ser cometido a título de autoría por cualquier sujeto que esté en condiciones fácticas de defraudar a la Hacienda Pública. Según esta postura, el tipo penal no requiere que el sujeto defraude

común con anterioridad al vigente CP, *vid.* entre otros y con ulteriores referencias, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, 296 ss.; PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 79 ss.; AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 238.

⁴⁹⁸ Me refiero en concreto al cambio de naturaleza de las instituciones del retenedor y de los obligados a realizar ingresos a cuenta que operó con la entrada en vigor de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, de la LGT. Cuestión que se analiza *infra*, p. 277 ss.

⁴⁹⁹ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, *REDF* 15-16, 1977, 709; en COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ (coord.), *Coment.*, t. II, 1983, 259 (sin embargo, cfr. la opinión de RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, 1974, 58, a propósito del delito de ocultación de bienes e industria para eludir el pago de impuestos); CÓRDOBA RODA, *Coment.*, t. III, 1978, 1011; *RJC* 4 (1985), 939; *Jornadas Italo-españolas*, 1986, 133; IGLESIAS PUJOL, *La Hacienda Pública*, 1982, 258; DE LA PEÑA VELASCO, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, 1984, 54 ss.; ENRÍQUEZ SANCHO, *CT* 1985 (53), 67; LAMARCA PÉREZ, *RDFHP* 178 (1985), 784; CARRETERO PÉREZ, *CT* 1985 (53), 57 ss.; PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 81; MARTÍNEZ IZQUIERDO, *El delito fiscal*, 1989, 29; VALIENTE CALVO, *Impuestos* VIII, 1992, 9; MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 995, 999; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 58; RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, 48; APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, 67; SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, 1998, 33 ss.; BOIX REIG/MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1999, 49 ss., 77; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/CORTÉS BECHIARELLI, *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2002, 21 ss.; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2008, 82; MARTÍNEZ, *RGDP* 20 (2013), 1 ss., 15 s. Cfr., además, CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 175 ss., y ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 130 s., quienes consideran que cualquiera que ocupe la posición especial de afectación del bien jurídico en la que se encuentra inicialmente el obligado tributario puede responder como autor. Similar a esta última postura, también, HADWA ISSA, *PCrim* 3 (2007), 18.

eludiendo el pago de sus tributos, esto es, que sea el propio contribuyente quien defraude, sino que puede ser un tercero cualquiera y, para lo que aquí importa, podría ser autor del delito de defraudación tributaria el asesor fiscal.

Quienes defienden esta postura exponen diferentes argumentos⁵⁰⁰. En primer lugar, argumentan que la literalidad del art. 305 CP no exige en ningún momento condición, cualidad o relación alguna que restrinja el círculo de autores, puesto que, de hecho, la mención que realiza el tipo penal al sujeto activo del delito es con la genérica y usual fórmula “el que”⁵⁰¹. También aducen que, por motivos de Política criminal, es más conveniente esta

⁵⁰⁰ Como quedó dicho, no todos los autores profundizan en la cuestión ni dan razones que respalden su toma de postura, pero también hay algún otro que da alguna razón adicional, como es el caso de RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, 48 ss., quien afirma que “(...) la consideración del tipo penal como un delito común deriva de la propia naturaleza de los ilícitos tributarios y del bien jurídico protegido en los mismos. Efectivamente, tanto la doctrina como la jurisprudencia han reconocido que la naturaleza de los ilícitos penales tributarios coincide con la de las infracciones administrativas y que las únicas diferencias reseñables son las de índole formal. Y aunque esta afirmación no obsta para que, en principio, el Derecho penal, configurado como *ultima ratio*, es decir, como sector del ordenamiento que protege los bienes jurídicos más relevantes frente a los ataques de mayor envergadura, pueda cualificar al sujeto activo del delito, entendiéndose que sólo procede actuar cuando sean determinadas personas las que contravengan las normas penales, porque sólo la lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido llevada a cabo por éstas tenga la suficiente trascendencia para aquél; esto no sucede en el ámbito de los ilícitos tributarios, por la sencilla razón de que el Código Penal no restringe el círculo de los sujetos activos del delito. La expresión ‘el que defraudare’ así lo confirma. Tampoco la protección penal al bien jurídico lo permitiría. Si la naturaleza de los ilícitos penales y administrativos es la misma, también lo es el bien jurídico protegido, lo que se corrobora con el fenómeno de la emigración de figuras de uno a otro campo, fenómeno que pone de manifiesto que no son sino razones de política legislativa las que separan las infracciones criminalizadas de las no criminalizadas. Por eso, y al igual que sucede en el ámbito de las infracciones administrativas, la lesión del objeto de protección penal se produce tanto si quien la lleva a efecto es el propio sujeto pasivo del tributo como si es un tercero y tanto si la conducta infringe una norma penal como si infringe una norma administrativa”. Como respuesta a este argumento, que entiendo no es muy afortunado, *vid.* la discusión que, a propósito de la definición del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, se analizaba entre las diferencias entre ilícito penal e ilícito administrativo.

⁵⁰¹ En este sentido, p. ej., PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones*, 1986, 81, opina que “(...) la redacción literal del artículo 349 permite claramente excluir que nos hallemos ante un delito especial. Por supuesto no existe ninguna referencia expresa a las condiciones personales del sujeto de la acción, como sucede en los delitos especiales propios (por ejemplo, la prevaricación o la malversación de fondos)”. También, RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, 1997, 48, afirma que “(...) 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. De una interpretación sistemática del Código Penal se deriva que si el legislador hubiera querido configurar el tipo como un delito especial, hubiera añadido al sujeto activo alguna cualificación personal. Sin embargo, la redacción del precepto no deja lugar a dudas de que no ha sido esa la intención del legislador”. En este último sentido también, MARTÍNEZ, *RGDP* 20 (2013), 15, afirmando que “(...) cuando el legislador pretende categorizar un delito como especial, ya delimita en la propia

solución puesto que así se evitan posibles lagunas de punibilidad a las que conduce la calificación del delito como especial⁵⁰². Finalmente, se dice que todos los ciudadanos tenemos un deber básico de solidaridad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE), por lo que no existe un círculo cerrado de autores⁵⁰³, o bien que, aun existiendo dicho círculo de autores, el deber básico nos incumbe a todos por lo que cualquiera que ocupe la posición del autor podría responder como autor⁵⁰⁴. A continuación, analizaré cada uno de estos argumentos.

En relación con el argumento de la literalidad del tipo penal según el cual la utilización de la fórmula genérica “el que” es indicativa de la naturaleza común del delito de defraudación tributaria es importante mencionar que, si así fuera, este criterio (formal) resolvería con gran sencillez y seguridad el problema de la clasificación de los tipos penales como delitos comunes o delitos especiales, zanjando una de las principales controversias doctrinales actuales. Sin embargo, la doctrina reconoce que en los delitos especiales la delimitación del círculo de autores puede darse también por medio de la configuración de la

redacción del tipo, donde se describe la conducta típica, quién puede ser autor del mismo (por ejemplo, la prevaricación o el quebrantamiento de condena)”. Así también, CÓRDOBA RODA, *Jornadas Italo-españolas*, 1986, 133.

⁵⁰² P. ej., APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, 64: “En mi opinión, la interpretación del precepto penal como un delito especial puede crear una inaceptable impunidad para aquellos tipos de defraudación en los que el diseño y la ejecución de la dinámica comisiva se lleva a cabo, precisamente, por terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria”.

⁵⁰³ FEIJOO SÁNCHEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 112, si bien entiende que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, señala que la idea contraria (que es un delito común) tiene una explicación: “Siendo consciente de que simplifico en exceso, se podría decir a efectos expositivos que en la actualidad los ciudadanos tenemos esencialmente dos deberes básicos: el general ligado a nuestro estatus de personas libres de respetar las normas y el deber especial de solidaridad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE), en la medida en que los hombres ya no tenemos, por suerte, la obligación de prestar un servicio militar obligatorio. Por tanto la posición jurídica especial que fundamenta el injusto en los delitos contra la Hacienda Pública no tiene un círculo cerrado de destinatarios como los delitos contra la Administración Pública o la Administración de Justicia, sino que es un deber ampliamente compartido desde una perspectiva fáctica. Ello es lo que parece incitar a poder entenderlo como un delito común: es un deber que tenemos todos”. Acoge esta argumentación, MARTÍNEZ, *RGDP* 20 (2013), 10, 15 s.

⁵⁰⁴ ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 130 s., p. ej., afirma que: “Obviamente, la realización de tales conductas típicas [scil. de defraudación tributaria] exige hallarse en una posición de idoneidad o de afectación relevante del interés protegido. Pero el que un sujeto no ‘pueda’ afectar el interés porque no se halle en una determinada situación para ello, no implica que el deber de no lesionar no le incumba”. También así, HADWA ISSA, *PCrim* 3 (2007), 16 s.

conducta típica⁵⁰⁵. Si bien es cierto que un criterio estrictamente formal no es suficiente ni seguro para clasificar un tipo penal como común o especial, esta afirmación, a mi juicio, solo puede ser usada en una de las dos posibles direcciones. Es decir, es verdad que la fórmula “el que” poco dice de la naturaleza común o especial de un tipo penal en concreto, puesto que la delimitación del círculo de posibles autores puede darse también por medio de la configuración de la conducta típica. Por lo que, en consecuencia, existen delitos especiales que, si bien su literalidad no hace mención expresa a un determinado grupo de sujetos, en realidad no puedan ser realizados a título de autoría por cualquiera, como por ejemplo el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP o el delito de alzamiento de bienes del art. 257.1º CP⁵⁰⁶. Pero no es verdad (o tan verdadera) esta afirmación en sentido contrario, es decir, que existen delitos que aparentemente tienen delimitado el círculo de posibles autores según la literalidad del tipo, pero que son, no obstante, delitos comunes⁵⁰⁷. Serían parte de este grupo de delitos, por ejemplo, el delito publicitario del art. 282 CP o el delito urbanístico del art. 319 CP⁵⁰⁸. En mi opinión, entiendo que un estricto respeto al principio de legalidad en conexión con una interpretación restrictiva de los tipos penales supone atender a la delimitación del círculo de posibles autores que realiza de manera expresa el legislador. En consecuencia, la fórmula “el que” no es indicativa de la naturaleza común de un delito, pero la mención expresa de un círculo determinado de autores sí es indicativa de la naturaleza especial de un delito, aunque, por supuesto, quede pendiente la tarea de precisar de qué clase

⁵⁰⁵ Así, GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I*, 1985, 355 s.; RUEDA MARTÍN, *RDPCr* 8 (2001), 131 n. 18; *RDPC* 2004-7, 132 s.; GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.ª., 2011, 675; en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 101.

⁵⁰⁶ Esta cuestión es, sin embargo, muy controvertida. Al respecto, cfr. GÓMEZ MARTÍN, en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 102. ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 131 n. 156, de manera congruente con su postura, entiende que el delito de alzamiento de bienes tiene la misma naturaleza que el delito de defraudación tributaria, delito especial de posición.

⁵⁰⁷ Como lo afirman, p. ej., SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, *El denominado “delito de propia mano”*, 2004, 131 s.; GÓMEZ MARTÍN, en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 103.

⁵⁰⁸ Así, GÓMEZ MARTÍN, en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 103.

de delito especial se trata (lo cual no está dicho tampoco en la literalidad de un concreto tipo penal).

Siendo esto así, lo cierto es que con la LO 7/2012, de 27 de diciembre, el legislador incluyó en el art. 305 CP un numeral 6° que parecería respaldar la interpretación del tipo penal de defraudación tributaria como un delito común, o al menos, parecería que admite que el autor del delito puede ser otro diferente al obligado tributario. Este numeral 6° prevé una atenuación de la pena para “el obligado tributario o al autor del delito y otros partícipes diferentes a estos”, cuando satisfagan íntegramente la deuda o colaboren con las autoridades para la averiguación de los hechos o la identificación y captura de otros responsables, siempre que tal reconocimiento, pago o cooperación se produzcan en un breve lapso de tiempo⁵⁰⁹.

Sorprende que esta modificación no haya sido hasta ahora comentada en concreto en los manuales de Parte especial u otras obras u artículos dedicados al delito de defraudación tributaria⁵¹⁰. Ahora bien, a mi juicio, esta mención no altera o modifica (no está vinculada a) la interpretación del tipo básico y entonces, en consecuencia, tampoco modifica la discusión sobre la calificación del delito de defraudación tributaria como un delito común o especial⁵¹¹. Sin embargo, habrá que analizar si eventualmente este numeral y la mención al obligado tributario o autor, puede tener alguna relevancia en materia de determinación de la pena para los intervinientes no cualificados.

⁵⁰⁹ 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”. Cfr. además el preámbulo de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

⁵¹⁰ Por el contrario, sí ha sido comentado este art. 305.6 CP en MARTÍNEZ, *RGDP* 20 (2013), 1 ss., 15 s.

⁵¹¹ MARTÍNEZ, *RGDP* 20 (2013), 15, entiende también que la inclusión de este numeral “(...) no introduce nada novedoso en lo que se refiere a la categorización del delito de defraudación tributaria”, aunque entiende también *sensu contrario*, que “(...) bajo nuestro punto de vista siempre ha podido y debido ser categorizado como un tipo común”.

En relación con el segundo de los argumentos, de naturaleza político-criminal, es indudable que el entendimiento del delito de defraudación tributaria como un delito común tiene la ventaja de solucionar el problema de la imputación de la responsabilidad al *extraneus*. No obstante, si bien puede ser aceptada como una consecuencia positiva de la consideración del delito de defraudación tributaria como un delito común, no puede ser ésta una razón para calificarlo como tal, porque en este sentido sería simplemente un atajo contrario a la literalidad del tipo penal, en concreto, la configuración del injusto típico.

Por último, en relación con el argumento según el cual existe un deber general (de todos) de contribuir a las cargas públicas, es preciso mencionar que este deber que tiene génesis en el art. 31 CE (y en los arts. 2 y 3 LGT) y que está afectado al sostenimiento de los gastos públicos, depende de un sistema tributario que se basa fundamentalmente en la capacidad económica. Razón por la cual, si bien todos tenemos la obligación de contribuir, el quién, el cuándo y el cuánto depende de la realización de hechos (imponibles) por sujetos claramente identificables.

Es necesario recordar, además, que los hechos imponibles varían en relación con el tipo de tributo del que se trate: a) en las tasas 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) en las contribuciones 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; y c) en los impuestos está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. También hay que tener en cuenta que el injusto de defraudación del pagador a cuenta no tiene base en una obligación que nace de un hecho imponible, sino de la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta que no está relacionada con la capacidad económica.

En este sentido, el sistema tributario tiene como fundamento unos principios y unas reglas que seleccionan quién y en qué medida debe contribuir, por lo que un deber que es general en abstracto, se concreta en particulares obligaciones jurídico-tributarias materiales que restringen precisamente, a mi juicio, el injusto típico y, con ello, el círculo de posibles autores del delito de defraudación tributaria.

B. El delito de defraudación tributaria como un delito especial

La doctrina mayoritaria coincide en señalar que el delito de defraudación tributaria es un delito especial (propio), en tanto en cuanto posee un elemento relevante, la cualificación especial que se le exige al autor⁵¹². No obstante, no existe tal coincidencia en precisar cuál

⁵¹² La doctrina mayoritaria entiende que se trata de un delito especial propio. *Vid.*, entre otros, BAJO FERNÁNDEZ, *DPE aplicado a la actividad empresarial*, 1978, 564 n. 35; QUINTERO OLIVARES, *RDFHP* 173 (1978), 1323; BACIGALUPO ZAPATER, *RFDUCM* 56, 1979, 95; *APen* 1995, 889; MORALES PRATS, *RTL* VIII-1986, 355 ss.; en QUINTERO OLIVARES (dir.): *Comentarios a la PE del DP*, 9.ª, 2011, 1045; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, 301; en COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ (coord.), *Comentarios a la legislación penal*, VII, 1986, 272 ss.; *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 37 s.; *RP* 1 (1998), 61; en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 72; en GONZÁLEZ CUSSAC (coord.), *DP, PE*, 4.ª, 2015, 519; *DPEE, PE*, 5.ª, 2015, 636 s.; BUSTOS RAMÍREZ, en BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ, *Los delitos contra la Hacienda pública*, 1987, 33; AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 243 ss.; GRACIA MARTÍN, *APen* 10, 1994, 216; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, 1994, 38 s.; SUÁREZ GONZÁLEZ, en RODRÍGUEZ MOURULLO (dir.), *Comentarios al Código Penal*, 1997, 872; RODRÍGUEZ BEREIJO, *RIDT* 4 (1997), 88; GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 15, 1998, 13; BOIX REIG, en VIVES ANTÓN/BOIX REIG/ORTS BERENGUER/CARBONELL MATEU/GONZÁLEZ CUSSAC, *PE*, 1999, 528; en VIVES ANTÓN (coord.), *comentarios*, 1996, 1498; GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 197; SEOANE SPIELBERG, en GARCÍA NOVOA/LÓPEZ DÍAZ (coords.), *Temas de DP tributario*, 2000, 84 ss.; BLANCO CORDERO, *Eguzquillore* 14, 2000, 10; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2000, 81 ss.; *DPE*, 2.ª, 2010, 306; GALLEGU SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.), *Manual práctico de DP, PE*, 2004, 778; CALDERÓN CEREZO, en CALDERÓN CEREZO/CHOCLÁN MONTALVO, *PE*, II, 2005, 328; SALÀS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 103 s., 110; MORILLAS CUEVA, en COBO DEL ROSAL (coord.), *DP español, PE*, 2.ª, 2005, 632; en MORILLAS CUEVA (coord.), *Sistema de DP español, PE*, 2011, 650; MORILLAS FERNÁNDEZ, en COBO DEL ROSAL (dir.), *Comentarios al Código Penal*, T. X, 2006, 24; RUBIO LARA, *PE*, 2006, 156; SANTIESTEBAN RUIZ, en ARROYO ZAPATERO/BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ/GARCÍA RIVAS/SERRANO PIEDECASAS/TERRADILLOS BASOCO (dirs.), *Comentarios al Código Penal*, 2007, 685; DE ROSELLÓ MORENO, *CPC* 2007, 120 s.; FEIJOO SÁNCHEZ en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 112; ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y participación en el delito fiscal*, 2009, 39; ACALE SÁNCHEZ/GONZÁLEZ AGUDELO, en TERRADILLOS BASOCO (coord.), *Lecciones*, 2012, 184; CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, 68; IGLESIAS RÍO, en GÓMEZ TOMILLO (dir.), *Comentarios prácticos al CP*, III, 2015, 738; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.ª, 2015, 903; QUERALT JIMÉNEZ, *DP español, PE*, 7.ª, 2015, 807.

es dicha cualidad, en determinar de qué elemento típico proviene la especialidad, ni en decidir de qué clase de delito especial se trata: de un delito especial de infracción del deber, de un delito especial de dominio (o de posición) o de un delito especial mixto. Los estudios doctrinales se limitan a decir que el delito de defraudación tributaria es un delito especial porque únicamente puede ser realizado por determinados sujetos cualificados, dato que por sí mismo no delimita el ámbito de lo punible de forma suficiente, pues como de hecho ocurre, puede reducirse a una sola clase de personas muy determinadas o bien ampliarse con criterios más laxos y en todos los casos será un delito que únicamente pueden cometer determinadas personas, como se verá a continuación en el epígrafe dedicado al círculo de posibles autores.

C. El delito de defraudación tributaria como un delito especial y, a la vez, común

Un pequeño grupo de autores proponen que el delito de defraudación tributaria es un delito que puede calificarse como especial en la modalidad de elusión de tributos, mientras que es un delito común en la modalidad de obtención indebida de devoluciones tributarias⁵¹³. Esta propuesta se funda en una interpretación, a mi juicio no muy afortunada, de la modalidad de obtención indebida de devoluciones, según la cual en estos supuestos no existe una relación jurídico-tributaria subyacente, en tanto en cuanto no se ha realizado ningún hecho imponible que genere un tributo y, por tanto, no existe tampoco ningún sujeto pasivo al que imputar incumplimiento tributario alguno⁵¹⁴. Muy brevemente, en este sentido cabe apuntar

⁵¹³ SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 179: “De manera que el delito de defraudación tributaria puede adoptar tintes de delito especial o de infracción de deber positivo en el caso de omisión de pago, mientras que puede ser delito común en su vertiente positiva de obtención indebida de devoluciones tributarias”; MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, *REDUR* 13, 2015, 284, afirma que “(...) merece señalarse un matiz que, puede variar la punibilidad del asesor fiscal, y que viene dado por la actual redacción del art. 305 CP, que incluye la obtención de devoluciones indebidas; en este caso, a diferencia del anterior caso estudiado, en donde hablábamos del incumplimiento de una obligación de hacer (ingresar las respectivas cantidades en concepto de Tributos a la Hacienda Pública), para obtener devoluciones tributarias no hace falta ser sujeto pasivo ni obligado tributario. Lo cual da lugar a que ya no hablemos de un deber específico, sino de una cierta obligación de no dañar al Erario Público; obligación que puede ser infringida, en mayor o menor medida, por casi cualquier persona y que da lugar a una cierta consideración en esta modalidad de delito común. Esto da lugar a que podamos considerar al asesor fiscal un *intraneus*, pues ya no hablamos de un delito especial de infracción del deber”.

⁵¹⁴ SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 175, en este sentido afirma que: “Si se tratase no de una omisión (impago), sino de una obtención indebida de devoluciones (acción), no existiría deber de actuar positivo alguno, sino más bien de no dañar. Es este caso

que la devolución de tributos es el resultado del derecho que se le genera al contribuyente de que le sea reembolsado por parte de la Administración el exceso retenido, pagado a cuenta o pagado fraccionadamente en el IRPF, IS e IRNR, o, en el caso del IVA, la devolución ocurre en los casos en que las cuotas soportadas con derecho a deducción exceden de modo continuado las cuotas devengadas. En consecuencia, en mi opinión es claro que para que se pueda generar la devolución tiene que existir previamente una relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y la Administración que sirva de base para calcular lo pagado y que no era debido, y que, por ello, se genere la devolución⁵¹⁵. Pero incluso en el caso en que se aplica la devolución para conseguir que los productos que salen definitivamente del territorio español lo hagan sin haber soportado tributo alguno, con el objetivo de que en el mercado de destino se puedan incorporar en las mismas condiciones que los bienes que son en esos lugares producidos⁵¹⁶, entiendo que no podría hablarse de una ausencia de relación jurídica subyacente, porque en todo caso tiene que haber una relación jurídico-tributaria de referencia que permita, incluso fraudulentamente, calcular el valor de la devolución⁵¹⁷.

concreto, de no dañar al erario público. Dicha prohibición, determina una nueva forma de defraudación distinta de la omisión que, por eso mismo, no requiere ostentar previamente la condición de garante, contribuyente, obligado o sujeto-pasivo-deudor, toda vez que en el actual sistema tributario no es imprescindible ser ni haber sido deudor tributario para obtener la devolución de impuestos, tal y como ocurre en el IVA, tributo en el que no es infrecuente que las devoluciones correspondan a quienes no son sujetos pasivos, al soportar el gravamen por vía de repercusión”. Este autor cita además a APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, 115, para justificar su postura, no obstante APARICIO PÉREZ defiende la naturaleza común del delito de defraudación tributaria.

⁵¹⁵ Cfr. *supra* el apartado relativo a la modalidad típica de devolución indebida de tributos en la p. 86 ss.

⁵¹⁶ Para una explicación de estos casos especiales de devolución, puesto que la regla general es el exceso continuado de cuotas soportadas sobre devengadas, *vid.* MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 785.

⁵¹⁷ Para demostrar lo que afirmo sirve perfectamente la Sentencia del Juzgado de lo Penal n.º 17 de Madrid, de 10 de marzo de 1997, que de hecho cita SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 175 ss. Esta sentencia examina un supuesto de devolución tributaria fraudulenta por empresas que no registraban actividad real alguna y los hechos son: “Se establecen como tales (hechos) el que a partir del año 1989 y hasta 1992, el acusado don (...), ejecutoriamente condenado en 1987 por delito contra la salud pública y en 1993, asimismo, por delitos de contrabando, de falsificación de marcas, de falsedad de placas de matrícula y de estafa, con el propósito de lucrarse a costa de la Hacienda Pública mediante la obtención de las degravaciones que ésta reconoce a las empresas por el pago del IVA, puso en práctica su designio creando un total de 28 empresas, 18 en Madrid y 10 en Barcelona, todas ellas de existencia sólo formal o aparente, sin registrar actividad real alguna e incluso careciendo de sede física ya que a este objeto el acusado designaba domicilios ficticios poniéndose luego de acuerdo con los porteros o empleados de las

Adicionalmente querría apuntar que la anterior razón me hace defender, como ya expliqué *supra*, que la modalidad de devolución indebida de tributos debe ser entendida, en concreto, como parte de la modalidad más amplia (o más precisamente, del injusto) de elusión de pago de tributos. En mi opinión, esta categoría no representa un concepto sustancialmente diferente de aquélla, porque supone en todo caso, una falta total de ingreso o un ingreso inferior al debido, así se manifieste en el resultado concreto de una devolución. Es una interferencia en la correcta liquidación del tributo y, por ende, en la recaudación. En consecuencia, conforme a esta interpretación, no sería posible separar la naturaleza del delito como especial para la modalidad de elusión del pago de tributos y común para la modalidad de devolución indebida de tributos.

2. EL CÍRCULO DE POSIBLES AUTORES

Entiendo que no existe acuerdo en definir quiénes integran el círculo posible de autores del delito especial de defraudación tributaria puesto que, incluso, según la formulación que realizan algunos autores, es muy fácil confundir los conceptos. Es decir, las expresiones “obligados tributarios” y “sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria” (además de contribuyente según otros) se utilizan muchas veces como sinónimos y de forma intercambiable cuando son cosas distintas, se trata de conceptos diferentes. Situación que, de hecho, aparece reflejada en la ulterior delimitación que se hace en concreto del círculo de autores y, también, en las diferentes razones que se aducen para concretar el delito fiscal como un delito especial (propio)⁵¹⁸. Tiene que tenerse en cuenta, además, la dificultad

fincas urbanas de que se tratara para que, en ocasiones a cambio de una propina, le retuvieran y entregaran la correspondencia. En estas condiciones, el acusado durante el período de tiempo presentó en las Delegaciones de Madrid y Barcelona imaginarias declaraciones por IVA soportado y repercutido por las sociedades inactivas, obteniendo devoluciones por la diferencia que en el año 1990 ascendió a 8.428.437 pesetas, en 1991 otros 21.910.940 pesetas, en 1992 otros 44.909.388 pesetas y en 1993, 37.344.597 pesetas, lo que arroja un total de devoluciones así percibidas igual a 112.593.362 pesetas, debiendo consignarse el que en cada caso la solicitud de la devolución se formalizó en el año inmediato anterior”.

⁵¹⁸ Cfr., p. ej., BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 306 s., afirman que: “Si el comportamiento defraudatorio consiste en este caso en eludir el pago de tributos, sujeto sólo podrá serlo quien está obligado al pago, es decir, el sujeto pasivo de la obligación (...) en consecuencia, sujeto activo del delito sólo lo podrán ser en la medida en que la condición en que se encuentran respecto de la obligación tributaria les convierta en obligado tributario del art. 35 LGT. En definitiva, en sujetos pasivos de la obligación

añadida (que ya apuntaba) de las modificaciones legislativas que en el ámbito tributario ocurren y que pueden pasar fácilmente desapercibidas en el ámbito penal, cuando en realidad pueden tener también consecuencias en la interpretación del injusto penal⁵¹⁹.

La controversia acerca de la cualificación del autor, al igual que otros problemas dogmáticos del delito de defraudación tributaria, ha estado marcada por la intención de procurar ampliar el ámbito de punición del delito lo máximo posible, para que la literalidad del tipo penal se “corresponda mejor” con las motivaciones político-criminales de disuadir, perseguir y castigar el fraude tributario. También con la intención de procurar colmar las lagunas de punibilidad que se derivan de una interpretación restrictiva del tipo penal y una aplicación coherente de las reglas de autoría y participación⁵²⁰. En consecuencia, en la

tributaria, tal y como disponen los arts. 36, 37 y 38 LGT”; BLANCO CORDERO, *Eguzquilore* 14, 2000, 10, cuando dice: “La doctrina mayoritaria entiende, por el contrario, que el delito tipificado en el art. 305 CP es un delito especial propio. Según esto, sólo puede ser cometido en calidad de autor por quien posee la cualidad de obligado tributario, esto es, por aquella persona sobre la que recae la obligación tributaria de pago en virtud del art. 35 de la Ley General Tributaria”, para luego decir: “El círculo de potenciales autores de este delito queda limitado a los sujetos pasivos tributarios y respecto a su deuda, no respecto a la de otros”, y en la p. 11: “Estableciendo que nos encontramos ante un delito especial (...)” y en la n. 22: “Sólo se puede cometer por el obligado al pago de la deuda tributaria o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal, incluyendo también además de al contribuyente, al sustituto del contribuyente (arts. 30 ss. LGT), a los sujetos que enumera el art. 34 LGT y a los responsables del tributo (arts. 37 ss. LGT)”. También, p. ej., GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 676 s.; GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 15, 1998, 10, también se percató de esta situación y señala: “La cuestión [*scil.* la clasificación del delito de defraudación tributaria como especial o común], sin embargo, dista mucho de verse reducida a estos términos, ya que el verdadero problema surge a la hora de identificar exactamente quiénes van a ser sujetos activos del delito fiscal. Así, autores que se muestran *a priori* partidarios de una u otra corriente mantienen conclusiones casi idénticas, o autores que defienden una misma tesis tienen conceptos de sujeto activo muy diferentes”. No obstante, esta autora (pp. 13 ss.) después de afirmar “(...) sólo el deudor tributario (con un deber jurídico extrapenal de carácter personal) está llamado a cometer este delito, y, por tanto, sólo él tiene la posibilidad de quedar exento de responsabilidad penal si regulariza su situación tributaria”, precisa que “esta toma de posición respecto de la naturaleza del delito de defraudación tributaria [*scil.* como un delito especial] no implica que consideremos únicamente a los sujetos pasivos del tributo (definidos en el artículo 30 de la LGT) posibles autores del mismo. El art. 305 del CP y sus antecesores (art. 319, a partir de la Ley 50/1977, y art. 349, a partir de la reforma operada por la LO 2/1985) no hacen referencia alguna al sujeto pasivo, sino al que elude el pago de tributos o disfruta indebidamente de beneficios fiscales; es decir, a todo aquél que tenga una deuda tributaria para con la Hacienda Pública”; y termina por concluir que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser los sujetos pasivos, los responsables, los infractores, los obligados tributarios y el representante.

⁵¹⁹ Me refiero aquí también a la modificación de las instituciones del retenedor y de los obligados a realizar ingresos a cuenta que operó con la entrada en vigor de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre. Cuestión que se analiza *infra*, p. 277 ss.

⁵²⁰ Ya al final de la década de los ochenta del siglo pasado lo señalaba así AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 242: “La cuestión debatida en todas las instancias científicas ha sido, y es, la

doctrina es posible encontrar un sinnúmero de propuestas de tratamiento del delito de defraudación tributaria como un delito especial, en las que varía la cualificación especial que se le exige al autor y, por ello, la determinación de quiénes pueden integrar el círculo de autores en el delito.

A. Las diferentes posturas

Resulta evidente que la concreción de la cualidad especial y de quien la detenta tiene una gran importancia para la atribución de responsabilidad penal en la medida en que amplía o restringe el círculo de posibles autores. Entre los partidarios de calificar el delito de defraudación tributaria como un delito especial hay acuerdo unánime en que el contribuyente hace parte del círculo de posibles autores. Hay acuerdo mayoritario en que los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria también pueden ser autores. Pero se discute intensamente acerca de si se puede entender que otros obligados tributarios o no obligados tributarios (de manera muy relevante, el representante) también pueden ser considerados *intranei*.

Como se verá a continuación, la posible cualidad que se le exija al autor (ser el contribuyente o el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria o un obligado tributario o un obligado tributario más su representante o quien ocupe la posición del sujeto pasivo) están en relación con una mayor restricción o con una mayor comprensión de sujetos que pueden hacer parte del círculo de autores. Es decir, el contribuyente es un sujeto pasivo, pero el sustituto no es contribuyente. Puede ser obligado tributario un sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria pero no al revés, entre los obligados tributarios solo son sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto del contribuyente. A los obligados tributarios es posible sumar, además, el representante, ampliando el ámbito de sujetos cualificados y, conforme a la más comprensiva de las posturas, cualquiera que ocupe la posición puede terminar estando cualificado para intervenir en el delito en calidad de autor. Adicionalmente, como se verá a

de ampliar el ámbito de represión del delito de defraudación tributaria lo máximo posible. Era contradictorio con el espíritu de la Ley Penal y sus motivaciones político-criminales, el excluir por estricta aplicación de las reglas de autoría y participación del Derecho Penal determinados supuestos que en la práctica evidenciaban la impunidad o menoscabo de la amenaza penal, y que, paradójicamente, podían ser los más numerosos”.

continuación, aparentemente cualquiera de estas propuestas interpretativas tendría respaldo en la normativa tributaria

i) El contribuyente

Un primer sector entiende que el círculo posible de autores está compuesto exclusivamente por el contribuyente⁵²¹. Conforme, entre otras, a las siguientes razones

⁵²¹ Entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser exclusivamente los contribuyentes, p. ej.: BUSTOS RAMÍREZ, en BOIX REIG/BUSTOS RAMÍREZ, *Los delitos contra la Hacienda pública*, 1987, 33: “Este tipo tiene como característica especial que el sujeto activo actúa sobre el patrimonio propio, en el caso de la primera forma delictiva -defraudar eludiendo el pago de tributos- (de ahí la confusión que lleva a plantear todo desde un ángulo patrimonialista, algo semejante a lo que sucede con los delitos de quiebra). Y es así porque sólo puede ser sujeto activo en esta primera forma delictiva el deudor tributario; luego, la obligación impositiva o tributaria tiene que haber nacido, es decir, ha de estar incorporada al patrimonio del sujeto, para que sea un deudor. De este modo la tipificación será la del delito especial propio, esto es, la relación personal del deudor es fundante del injusto; por tanto, si no se es deudor impositivo no hay posibilidad de que se dé este injusto”; GRACIA MARTÍN, *APen* 10, 1994, 216 s.: “El delito de defraudación tributaria tiene, a mi juicio, la naturaleza de un delito especial del que no puede ser autor cualquiera. Ello por las siguientes razones. El delito se ha ido configurando como un delito de resultado para cuya consumación es preciso que se produzca un resultado que debe consistir en la ‘elusión del pago de tributos’ o en la ‘obtención indebida de beneficios fiscales’. En consecuencia, sólo el ‘obligado al pago’ de la deuda tributaria o el beneficiario del beneficio fiscal, según la legislación tributaria, están en condiciones de poder realizar plena y totalmente los elementos del tipo delictivo. Sólo ellos pueden ser sujeto activo de este delito. Quienes no sean sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, como por ejemplo los asesores fiscales, no pueden ser en el delito tributario otra cosa que meros partícipes, es decir, inductores, cooperadores necesarios o cómplices, pero nunca autores”; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dir.): *Comentarios a la PE del DP*, 9.^a, 2011, 1045, si bien en un primer momento afirma que “(...) en principio, sujeto activo del delito es la persona sobre la que recae la obligación tributaria de pago ‘ex’ art. 35 LGT (MARTÍNEZ PÉREZ, BAJO, BERDUGO Y FERRÉ)”, luego concreta su postura así: “El delito de defraudación tributaria reclama un incumplimiento por parte del autor de un deber jurídico extrapenal, cualificado y acotado por el ordenamiento tributario, de carácter propio, personal e intransferible. En consecuencia, el delito de defraudación tributaria es un delito que solamente puede ser cometido, en calidad de autor, por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria; pertenece a la categoría de los delitos especiales propios, en la medida que su esfera de autores potenciales se circunscribe a los sujetos pasivos tributarios; pero, no cualquier deudor tributario puede perpetrar el delito del artículo 305 CP; cada contribuyente es autor potencial del mismo tan sólo respecto de la específica obligación tributaria con el Estado, no de otras (cfr. art. 35.1 LGT, conforme al cual cabe inferir que sólo el obligado tributario puede defraudar en un sentido estricto, al respecto vid. AYALA)”. Me gustaría además reseñar la razón que da MORALES PRATS para asumir esta postura: “La presencia ahora explícita de la incriminación de conductas omisivas confiere al precepto una componente implícita, según la cual la defraudación del autor debe proyectarse sobre ‘sus’ tributos, por cuanto el precepto, al contemplar las formas omisivas, está indicando que, precisamente en tales casos, es procedente (en los dominios típicos del art. 305.1) la identificación normativo-material entre la conducta defraudatoria activa y omisiva; el juicio de equivalencia jurídica, en el caso de la conducta omisiva, reclama la identificación del incumplimiento de deberes jurídico-tributarios propios, relativos a los propios tributos del sujeto”; sin embargo, cfr. MORALES PRATS, *RTL VIII-1986*, 355 ss. Parece también defender esta postura MORILLAS FERNÁNDEZ, en COBO DEL ROSAL (dir.), *Comentarios al Código Penal*, T. X, 2006, 24, al decir: “Sin embargo, de la propia redacción del tipo se observa que se trata de un delito especial propio ya que el autor ha de reunir la específica consideración de estar obligado al pago de la deuda tributaria, beneficiarse de la devolución indebida o del beneficio fiscal o, dicho en otras

principales: a) no es posible que un sujeto eluda el pago de un tributo que grava a otra persona⁵²²; b) desde un punto de vista criminológico, el principal interesado en defraudar a la Hacienda Pública es el propio contribuyente puesto que es el único beneficiario del fraude⁵²³. Y, aludiendo como fundamento, al art. 36.2 LGT, según el cual “es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”.

ii) *Los sujetos pasivos de la obligación tributaria: el contribuyente y el sustituto*

La segunda postura entiende que el círculo posible de autores está compuesto por los sujetos pasivos de la obligación tributaria especial: por el contribuyente y por el sustituto del contribuyente⁵²⁴. Con fundamento en el art. 36 LGT, según el cual: a) contribuyente es el

palabras, el tipo penal requiera la preexistencia de una relación jurídico-tributaria entre contribuyente y Hacienda Pública; siendo cada contribuyente, como especifica Morales Prats, autor potencial del mismo tan sólo respecto de la específica obligación tributaria con el Estado, no de otras”; DE ROSELLÓ MORENO, *CPC* 2007, 120 s.: “El sujeto autor del delito es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”; GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 676 s.: “En el delito fiscal la limitación del círculo de posibles autores se refiere a aquellos sujetos que se hallan en una esfera organizativa en cuyo ámbito el bien jurídico se encuentra en una posición de especial vulnerabilidad. Desde un punto de vista criminológico, resulta difícilmente discutible que el principal interesado en defraudar a la Hacienda Pública muy probablemente sea el propio obligado tributario, por tratarse del principal (cuando no único) beneficiario del fraude. (...) junto al elemento organizativo, aunque ocupando un segundo nivel de relevancia penal, se encuentra un elemento adicional: el relativo a la infracción por parte del autor de un deber jurídico especial de naturaleza extrapenal. (...) En el caso del delito fiscal, a la ya mencionada posición especial en que se encuentra el obligado tributario frente a otros sujetos ajenos a dicha relación (asesores fiscales, etc.) con respecto al fomento y la indemnidad del bien jurídico protegido, subyace un deber jurídico-penal especial de no defraudación tributaria”; SALÀS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 103 ss., 110, entiende que sólo puede ser autor del delito el titular de la capacidad económica (propia).

⁵²² Vid. GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 674.

⁵²³ Vid. GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 674.

⁵²⁴ Entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser los sujetos pasivos de la obligación tributaria, el contribuyente y el sustituto del contribuyente, p. ej.: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, 1994, 39: “El delito fiscal es un delito especial, que solamente puede ser cometido por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es decir, el contribuyente o el sustituto del contribuyente. Como pone de manifiesto Morales Prats (1986, 368), ‘el delito fiscal pertenece a la categoría de los delitos especiales propios, en la medida que su esfera de autores potenciales se circunscribe a los sujetos tributarios, pero no cualquier deudor tributario puede cometer el referido delito; cada contribuyente es autor potencial del mismo tan sólo respecto de su específica obligación tributaria con el estado, no de otras”. Sin embargo, como quedó anotado en la n. 521, a mi juicio la postura de MORALES PRATS en la actualidad “encaja” en el grupo doctrinal que entiende que sólo puede ser autor del delito de defraudación tributaria el contribuyente. La postura de BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y de FERRÉ OLIVÉ, en todo caso, por su mención explícita y por el momento histórico en la que fue propuesta, puede ser comprendida en este grupo

sujeto pasivo que realiza el hecho imponible y que debe cumplir la obligación tributaria principal contributiva, así como las obligaciones formales inherentes a la misma; b) sustituto del contribuyente es el sujeto que sin realizar el hecho imponible debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma; c) sujetos pasivos son el contribuyente y el sustituto del contribuyente.

iii) El contribuyente, el sustituto y los responsables del tributo

La tercera postura defiende que el círculo de posibles autores está compuesto por todos aquellos sujetos tributarios que puedan quedar obligados al pago de la obligación tributaria principal, es decir, el contribuyente y el sustituto conforme al art. 36 LGT, y los responsables del tributo con fundamento en el art. 41 LGT⁵²⁵. Conforme a las siguientes razones: a) no

segundo, aunque de su argumentación y teniendo en cuenta la modificación legislativa incluida por la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, si fuera “actualizada” al presente, podría quizás encajarse también en el primer grupo. *Vid.* al respecto la explicación a propósito del sustituto del contribuyente *infra* en la p. 277. Entiendo que el mismo argumento se aplica a la postura de RODRÍGUEZ BEREIJO, *RIDT* 4 (1997), 88: “Sus autores sólo pueden ser los sujetos pasivos de las relaciones jurídico-tributarias de las que deriva la obligación que se defrauda o el deber contable o registral incumplido”. También entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser los sujetos pasivos de la obligación tributaria, el contribuyente y el sustituto del contribuyente: SANTIESTEBAN RUIZ, en ARROYO ZAPATERO/BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ/GARCÍA RIVAS/SERRANO PIEDECASAS/TERRADILLOS BASOCO (dir.), *Comentarios al Código Penal*, 2007, 685: “Sujeto activo sólo puede serlo el obligado tributario. Si el comportamiento defraudatorio consiste en eludir el pago del tributo en la forma a que se refiere el tipo penal, sujeto activo sólo puede serlo quien está obligado al pago o su sustituto. Conforme al art. 40 de la propia Ley, habrá de entenderse sujeto activo de la obligación tributaria a la persona natural o jurídica que según la Ley resulte obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o su sustituto”: ACALE SÁNCHEZ/GONZÁLEZ AGUDELO, en TERRADILLOS BASOCO (coord.), *Lecciones*, 2012, 184, para quien sujeto activo “(...) solo puede serlo el deudor tributario o su sustituto y los titulares del beneficio fiscal o de la devolución disfrutada indebidamente, de forma que se exige una relación tributaria previa. Se trata, por tanto, de un delito especial propio en el que el sujeto activo se corresponde con el sujeto pasivo de la obligación tributaria”; CHICO DE LA CÁMARA, *El delito de defraudación tributaria*, 2012, 68: “Por consiguiente, se parte de la consideración de que el incumplimiento se lleva a cabo en el marco de una relación jurídica preexistente que tiene naturaleza estrictamente tributaria por lo que únicamente podrá ser cometido por aquéllos que, según la ley tributaria, ocupan el lado pasivo de la mencionada relación jurídica en calidad de sujetos pasivos del tributo, así como aquellos obligados tributarios que conforme a la normativa de determinados impuestos sobre la renta se encuentran sujetos a realizar pagos a cuenta a la Hacienda Pública”.

⁵²⁵ Entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser todos aquellos sujetos tributarios que puedan quedar obligados al pago de la obligación tributaria principal, es decir, el contribuyente y el sustituto y los responsables del tributo: AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 249 s.: “De lo hasta ahora expuesto se colige que sólo en los casos que expresamente prevee la Ley determinado círculo de personas están obligados a satisfacer la obligación tributaria de pagar la deuda. No todos tienen la obligación de pagar sino sólo en los casos y con los requisitos marcados por la Ley. El sujeto pasivo estricto -o contribuyente-, el sustituto y los responsables del tributo son los que asumen una posición deudora autónoma

todos los sujetos tienen la obligación de pagar sino solo en los casos y con los requisitos marcados por la Ley; b) el contribuyente, el sustituto y los responsables del tributo son los sujetos que asumen una posición deudora autónoma frente a la Hacienda Pública, con presupuestos propios e intransferibles; c) en consecuencia, solo estos sujetos son los que pueden técnicamente defraudar mediante la elusión del pago de tributos; d) es inimaginable que otros sujetos puedan realizar la conducta típica, dado que no están obligados a realizar el cumplimiento de la obligación principal, y siempre, un tercero ajeno al círculo de los obligados antedichos estaría actuando en concepto de representación del sujeto pasivo.

iv) El contribuyente, el sustituto, los responsables del tributo y los demás obligados tributarios

Un cuarto sector doctrinal entiende que el círculo de posibles autores está compuesto por los sujetos pasivos de la relación tributaria principal y, adicionalmente, por los demás sujetos obligados tributarios según el art. 35 LGT⁵²⁶. El art. 35.1 LGT dice que son “(...) obligados

frente a la Hacienda Pública, con presupuestos propios e intransferibles”; respecto a GALLEGO SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.), *Manual práctico de DP, PE*, 2004, 778, entiendo que su postura queda contenida aquí al decir: “Autor sólo puede serlo el obligado tributario respectivo de cada tributo en cuestión (...). La legislación tributaria distingue entre contribuyente, sustituto y responsable del tributo. (...) El retenedor también puede ser sujeto activo”.

⁵²⁶ Entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser los sujetos pasivos de la relación tributaria principal y, adicionalmente, los demás sujetos obligados tributarios: BLANCO CORDERO, *Eguzquilore* 14, 2000, 10 ss. (a pesar de las contradicciones que se señalaban, *vid. supra* n. 518). GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 15, 1998, 13, no obstante las contradicciones que se señalaban también *supra* en la n. 518, afirma que “(...) a nuestro entender, sujeto activo del delito será toda persona que, según la normativa tributaria, esté legitimada y obligada a satisfacer una prestación pecuniaria al ente público: es decir, aquélla sobre la que existe un derecho de crédito, como consecuencia de la aplicación de las normas tributarias, cuyo titular es la administración estatal, autonómica, foral, local o europea. A la hora de integrar el tipo penal, debemos acudir a la LGT y normas de desarrollo, teniendo en cuenta el Capítulo III, del Título II (Que a pesar de su genérica denominación ‘El sujeto pasivo’, se refiere también a la figura del responsable), pero también otros preceptos, como el art. 77.3 de la misma, que recoge los ‘sujetos infractores’, y la categoría de ‘obligados tributarios’, que se recoge expresamente en el art. 24 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos”; concluye que “teniendo en cuenta las modificaciones legislativas producidas en relación al delito [*scil.* la actuación en lugar de personas físicas del art. 31 CP], compartimos la opinión del prof. CARLOS MARTÍNEZ PÉREZ, en el sentido de considerar que ‘... únicamente podrán ser sujetos activos las personas que, según la normativa tributaria, sean sujetos pasivos de la obligación tributaria o, en su caso, estén legitimadas y obligadas al pago, bien en nombre propio, *bien en nombre de otro*’”; posteriormente señala, de manera no muy clara, que la posibilidad de que responda el representante tiene lugar exclusivamente en los supuestos de actuar en lugar de otro. CALDERÓN CERESO, en CALDERÓN CERESO/CHOCLÁN MONTALVO, *PE*, II, 2005, 328: “Sujeto activo es el obligado tributario en cada caso, bien sea el contribuyente, el sustituto del mismo, el retenedor, el sucesor o el beneficiario de la ventaja tributaria (arts. 35 ss. de la Ley General Tributaria 58/2003).

tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias” y el art. 35.2-6 LGT enumera algunos de ellos, así: “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”.

v) *El contribuyente, el sustituto, el responsable del tributo, los demás obligados tributarios y el representante del obligado tributario*

Un quinto sector doctrinal considera que el círculo de autores está compuesto por todos aquellos obligados tributarios y, adicionalmente, por el representante legal o voluntario del

Con ello se crea una figura de delito especial, en el que el círculo de los posibles autores se cierra sobre las personas obligadas en virtud de determinada relación tributaria. Para defraudar es preciso que antes se esté obligado a pagar”; ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y participación en el delito fiscal*, 2009, 29 ss., si bien no precisa cual es la tesis que adopta (*vid.* p. 40) al hilo de la explicación de la postura del delito especial, interpreta que la condición de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria se concreta con base en lo previsto en los arts. 35 y 36 LGT: BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 306 ss. (a pesar de las contradicciones que se señalaban, *vid. supra* n. 518); IGLESIAS RÍO, en GÓMEZ TOMILLO (dir.), *Comentarios prácticos al CP*, III, 2015, 738: “Por lo que se refiere a los sujetos, la doctrina mayoritaria entiende que estamos ante un delito especial propio, dado que el sujeto activo ha de tener la condición de obligado a las prestaciones tributarias cuya actuación u omisión genere perjuicios para el Erario Público (art. 35-1 LGT: contribuyentes, sustitutos, obligados, retenedores, sucesores, otros beneficiarios, etc.), (25-2-98; 2-3-03; 14-7-03; 30-4-03; 19-5-05; 25-11-05)”.

obligado tributario (que puede ser, y lo dice explícitamente la LGT, un asesor fiscal) con base en los arts. 45 y 46 LGT⁵²⁷. La razón principal que se aduce es que el art. 305 CP no exige ni explícita ni implícitamente que solo puedan ser autores idóneos los deudores tributarios, sino que requiere únicamente que el sujeto activo esté obligado al pago según las normas del Derecho tributario. Deber de pagar que no es *intuitu personae*⁵²⁸. Así, el sujeto pasivo de la relación fiscal no está obligado al pago en nombre propio, por lo que la posibilidad de realizar la conducta típica no solo la tiene éste, sino también quien en su nombre y representación cumple con el deber que la Hacienda le ha impuesto al deudor. El art. 45 LGT prevé las modalidades de representación legal: a) el representante de las personas que carezcan de

⁵²⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 637, principal defensor de esta postura, reconoce en primer lugar, que esta solución la apuntó bajo la regulación del CP anterior, dado que la cláusula general del antiguo art. 15 bis CP se limitaba a regular las hipótesis de actuación en nombre de una persona jurídica. Sin embargo, y aunque reconoce además que este inconveniente ha sido salvado con la actual regulación del actuar en lugar de otro del art. 31 CP, estima que la extensión de la condición de sujeto activo al representante posee otras ventajas que justifican su inclusión en el círculo de posibles autores, como la de evitar la impunidad en los casos de autoría mediata en que el contribuyente se vale del representante que es utilizado como instrumento para cometer la defraudación: “Si el instrumento es doloso, no cabe según la opinión mayoritaria la autoría mediata; pero si se considera que el representante es también un *intraeus*, éste podrá ser autor del delito, sin perjuicio de admitir la coautoría de otro *intraeus*”. Finalmente, admite que “(...) es cierto que no se trata de una posición idéntica a la del deudor tributario obligado en nombre propio y que no será un deber tan cualificado, si se quiere, como el de los obligados en nombre propio; pero ello no autoriza a afirmar (como objetaba, a mi juicio, indebidamente AYALA, 254) que entonces el delito de defraudación tributaria no se estaría construyendo sobre la base de la infracción de un deber extrapenal del autor. En otras palabras, la naturaleza de delito de infracción de un deber del art. 305 no significa que sólo pueda ser sujeto activo del delito el sujeto pasivo de la obligación tributaria, puesto que el deber específico que subyace en el tipo penal no es *intuitu personae*”; en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 73, afirma que: “Por otra parte, la consideración del representante como sujeto activo del delito del art. 305 hace que resulte innecesario ya acudir al art. 31 en casos de actuaciones en lugar de otro para trasladar al representante las características de autoría concurrentes en el representado (sea éste una persona física, sea una persona jurídica), dado que el hecho se imputará directamente al que actúa como representante, en la medida en que es ya un autor idóneo”. Cfr., además, para conocer su opinión a lo largo de su obra, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito fiscal*, 1982, 296 ss.; en COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ (coord.), *Comentarios a la legislación penal*, VII, 1986, 272 ss.; *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1995, 37 ss.; *RP* 1 (1998), 61. También entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser todos aquellos obligados tributarios y, adicionalmente, el representante legal o voluntario del obligado tributario: GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 197; RUBIO LARA, *PE*, 2006, 156; QUERALT JIMÉNEZ, *DP español, PE*, 7.^a, 2015, 807, según el cual es sujeto activo del delito de defraudación tributaria “(...) el sujeto pasivo sea persona física o jurídica, de la obligación fiscal, su representante, cuando ello sea preceptivo, otros obligados tributarios -los retenedores, p. ej.- y los patrimonios separados de personas físicas o jurídicas -herencias yacentes, comunidades de bienes...- (arts. 35, 36, 37 LGT)”.

⁵²⁸ Cfr. GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 197; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 637.

capacidad de obrar; b) el representante o representantes (titulares del órgano al que corresponda la representación) de las personas jurídicas; c) el representante de 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. Y el art. 46 LGT regula la representación voluntaria diciendo, de manera muy relevante para la materia de este trabajo, en su numeral primero que “(...) los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”.

vi) Cualquiera que ocupe la posición del sujeto pasivo de la relación

Finalmente, nos encontramos con la postura que entiende que puede ser autor cualquiera que ocupe la posición del sujeto pasivo de la obligación jurídico-tributaria⁵²⁹. Este sector doctrinal, si bien parte del reconocimiento del delito de defraudación tributaria como un delito especial propio, termina concediéndole los mismos efectos que tiene su entendimiento como un delito común.

B. Toma de postura

i) El elemento del que proviene la especialidad

El tipo penal del delito de defraudación tributaria no aporta expresamente ningún elemento caracterizador que permita definir claramente, y sin dudas, quién puede ser autor del delito. En consecuencia, como se señalaba antes, es necesario indagar por la configuración del tipo objetivo, puesto que es conforme a la interpretación y el contenido que

⁵²⁹ Entienden que puede ser autor del delito de defraudación tributaria cualquiera que ocupe la posición del sujeto pasivo de la obligación jurídico-tributaria, CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 175 ss.; ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 130 s.; HADWA ISSA, *PCrim* 3 (2007), 18.

se le dé, que se podrá precisar la naturaleza del delito de defraudación tributaria y, además, delimitar el círculo de posibles autores.

Resulta central tener en cuenta que en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP hay dos injustos penales perfectamente diferenciables. Por un lado, la elusión del pago de tributos, el disfrute indebido de beneficios fiscales y la obtención indebida de devoluciones, que se refieren a la obligación tributaria principal contributiva, de la que el sujeto obligado es el contribuyente y que conforman el injusto de defraudación tributaria por parte del contribuyente. Por otro, la elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y la elusión del pago de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, que se refieren a la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, de la que el sujeto obligado es el pagador a cuenta (el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta) y que conforman un injusto distinto, de defraudación del pagador a cuenta.

El bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria se definió como el interés patrimonial de la correspondiente Hacienda Pública concretado en la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material (principal o de pagar a cuenta). Con la diferencia, por supuesto, de que en el primero de los injustos la obligación tributaria material es la obligación tributaria principal contributiva y, en el segundo, es la obligación tributaria de pagar a cuenta. La obligación tributaria principal contributiva es pecuniaria, nace por la realización de un hecho imponible que es manifestación de capacidad económica, tiene naturaleza de ingreso público, está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y tiene fundamento constitucional en el art. 31 CE. Razones por las cuales, entiendo que tiene una dimensión personal, solidaria y redistributiva, desde la perspectiva de los ingresos públicos y en la distribución de la carga de la contribución. Mientras que la obligación autónoma de pagar a cuenta una suma de dinero (pecuniaria) la soporta un tercero, que no es el contribuyente y su nacimiento no depende de la manifestación de capacidad económica, sino de la realización de un hecho generador autónomo, por ejemplo, la existencia de una relación laboral. Aunque tiene también naturaleza de ingreso público, está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y, forma parte de un sistema tributario que tiene génesis constitucional, entiendo, sin embargo, que no

tiene una dimensión solidaria, ni redistributiva, sino recaudatoria (prestando una importante colaboración a la Administración) y preventiva de la economía sumergida.

En mi opinión, como ya se advertía desde el inicio de este trabajo, la relación jurídico-tributaria (la obligación) que subyace en el objeto material (en conexión, por supuesto, con el resto de elementos configuradores del tipo objetivo) constituye la base que delimita el ámbito punible del delito de defraudación tributaria como consecuencia de las remisiones típicas que hace el tipo penal del art. 305 CP a categorías de Derecho tributario. Por ello, entiendo que es por esa misma vía por donde debe analizarse si es cierto que se requiere una cualificación especial para poder considerar un sujeto concreto autor del delito de defraudación tributaria⁵³⁰.

Sin embargo, esto puede no resultar suficiente. Como bien señalan algunos autores que analizan profundamente el problema de la naturaleza especial del delito de defraudación tributaria, el elemento típico “eludir” tiene una importancia medular. Afirman que este verbo tiene un contenido de carácter personal por lo que no es posible que alguien distinto al obligado tributario eluda el pago de un tributo que grava a otra persona⁵³¹. En consecuencia, entiendo y no es menor el matiz, que el verbo eludir tiene carácter personal y, en general, restringe el injusto típico, porque se encuentra además en conexión con el objeto material

⁵³⁰ En sentido contrario, QUERALT JIMÉNEZ, *DP español, PE*, 7.ª, 2015, 807, entiende que “(...) el legislador penal ha reconocido por fin la realidad normativo-fiscal, dándose cuenta de que la relación jurídico-tributaria es más amplia que la que une al sujeto pasivo del impuesto (el ciudadano) con el activo (la Hacienda pública). Así, se ha introducido como sujeto activo de este delito a aquellas personas a las que el Fisco impone legalmente una serie de obligaciones sin ser sujetos pasivos del tributo; se trata de aquéllas que, estando en la fuente del hecho imponible, no practican las deducciones y las retenciones que debieran practicar o que, practicándolas, lo hacen por importe menor o dejan de ingresarlas en las cajas públicas”.

⁵³¹ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 53 n. 42: “En realidad, el verbo ‘eludir’ tiene una connotación personal, esto es, uno no puede ‘eludir’ una dificultad o problema que afecta a otro”; GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.ª, 2011, 673, a propósito del sector doctrinal que entiende que es un delito especial: “Para este segundo sector, aunque el art. 305 CP no se refiere expresamente al obligado tributario como único autor posible del delito, sólo éste puede ser autor del delito, ya que sólo el obligado tributario puede ‘eludir el pago’ del tributo. En este contexto, el verbo ‘eludir’ tendría un sentido exclusivamente personal, por lo que no sería posible que alguien distinto al obligado tributario eluda el pago de un tributo que grava a otra persona”, y en la p. 676, concluye: “Resultan enteramente compartibles, a este respecto, las consideraciones realizadas por una parte de la doctrina -y que ya han sido mencionadas *supra*- sobre el carácter personal del verbo ‘eludir’”. Considera, en cambio, que el verbo eludir no tiene un sentido necesariamente personal, APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, 64 ss.

“tributos”, “cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”, “ingresos a cuenta”, “devoluciones indebidas” o “beneficios fiscales indebidos”, como estos mismos autores señalan.

Quizás es posible afirmar que el verbo eludir por sí solo no tiene potencialidad “en la justa medida” de restringir el injusto típico. A lo mejor podría ser cierto que si el elemento típico del que proviene la especialidad del tipo es el verbo en gerundio “eludiendo” (y tendría que ser así también para los otros verbos que configuran las demás modalidades típicas), podría eludir cualquiera que se pusiera en la posición de hacerlo (y valdría especialmente para el sustituto del contribuyente y, quizás, para algún responsable). AYALA GÓMEZ ilustra bastante bien este punto (siendo plenamente coherente además con sus conclusiones: considera que autores pueden ser el contribuyente, el sustituto del contribuyente y el responsable⁵³²) al decir: “¿Puede cualquiera defraudar a la Hacienda Pública? La respuesta en principio es afirmativa pero con matizaciones. Cualquiera que esté obligado al pago de los tributos puede, efectivamente, dejar de pagarlos por vía de la defraudación, pero no parece imaginable que cualquiera pueda, indiscriminadamente, defraudar lo debido por un tercero. Es evidente que no puedo defraudar la cuota debida por mi vecino sin que haya adoptado una especial situación jurídica en relación con su obligación de pago, y siendo cierto que cualquiera puede defraudar, también es acertado manifestar que solo podrá hacerlo el que pueda y no todo aquél que quiera. En consecuencia, la realización y consumación del tipo no está al alcance de cualquiera y sí de todos los que están inmersos en una especial situación frente al ente impositor. No puede decirse que el delito del 349 es de idéntica naturaleza que el del 407, v. gr., en el que cualquiera puede matar a otro. Es imposible que con carácter general todos podamos defraudar eludiendo el pago de tributos de cualquiera otro, y menos aún por encima de los millones de pesetas como resultado imputable”⁵³³.

No obstante, entiendo que más allá de esto, que podría ser cierto, las conductas “defraudar eludiendo” (obteniendo y disfrutando) están en relación con los distintos objetos materiales

⁵³² AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 249.

⁵³³ AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 245.

que se concretan, todos ellos, en las particulares obligaciones jurídico-tributarias materiales -principal contributiva o de pagar a cuenta-, que es donde se halla, precisamente, el deber jurídico extrapenal, que restringe a mi entender el injusto. Si se quiere, que restringe de manera más clara y mejor el ámbito de lo punible. Y entonces, sí se podría decir que un elemento como el objeto material solo adquiere total sentido en combinación con los demás elementos típicos del delito de defraudación tributaria (aunque quizás podría ser también expresado viceversa). Por tanto, en todo caso, encuentro correcto afirmar que la restricción del círculo posible de autores no se produce de manera expresa por el tipo penal, sino conforme a una interpretación teleológica y sistemática de la conducta típica, del resultado exigido y del bien jurídico protegido en el art. 305⁵³⁴.

En este sentido entonces y conforme a la configuración de los tipos objetivos de los injustos de defraudación del contribuyente y de defraudación del pagador a cuenta que se proponen en este trabajo, en conexión además con la definición del bien jurídico, entiendo que el delito de defraudación tributaria es un delito especial (y sus dos injustos son especiales). Además, entiendo que el círculo de posibles autores en el injusto de defraudación del contribuyente está constituido exclusivamente por los sujetos que poseen la cualificación especial de ser titulares de la obligación tributaria (principal) contributiva y que el círculo de posibles autores en el injusto de defraudación del pagador a cuenta está integrado por los sujetos que poseen la cualificación especial de ser titulares de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta. Por ello, usando la fórmula inicial, el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio en tanto en cuanto posee un elemento relevante, la cualificación especial que se le exige al autor: a) ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del

⁵³⁴ Parecido a este planteamiento (en el sentido de tener que indagar por la relación jurídico-tributaria como presupuesto de la conducta típica) también el que realiza AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 245, si bien llega a unas conclusiones diferentes que no comparto: “Parece obvio destacar que para poder defraudar a la Hacienda respectiva debe existir, previamente, la obligación de pago de los tributos, difícilmente se podrá defraudar ‘eludiendo el pago’ de los tributos de otro modo. Decíamos que la existencia de una relación jurídica tributaria era un presupuesto de la conducta delictiva, dado que sin su concurrencia no podía hablarse de la misma. En definitiva, debía haber surgido la obligación de pago del tributo que se tratara y, a su vez, ésta devenía de la realización de un hecho imponible al que la Ley anudaba aquella obligación”.

contribuyente; b) ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta, en el caso del injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta.

ii) Definición del círculo de posibles autores

En mi opinión, considero que el análisis debe ir más allá de la simple reconducción de las distintas categorías tributarias de sujetos tributarios a las categorías jurídico-penales. Hay que diferenciar e indagar por el fundamento (en cuanto criterio justificador) de las distintas obligaciones jurídico-tributarias de los diferentes sujetos que pueden resultar interviniendo en la comisión de un delito de defraudación tributaria para poder definir el círculo de posibles autores: del contribuyente, del sustituto del contribuyente, de los demás obligados tributarios, de los representantes y de cualquier otro. Esto es así porque cuando se habla de sujetos tributarios en la doctrina tributaria, se parte de la base de que dicha denominación contiene muy diversas posiciones jurídicas subjetivas, que solo tienen como rasgo común el quedar obligadas al cumplimiento de deberes tributarios, pero de contenido y naturaleza muy distintos, por ejemplo, pueden ser pecuniarias o formales, en relación con tributos propios o ajenos⁵³⁵. El problema central está, por consiguiente, relacionado con la delimitación del deber jurídico extrapenal concreto, con la configuración de la obligación jurídico-tributaria material, que es el sustrato del objeto material.

En este sentido, entiendo que el autor del injusto de defraudación tributaria (en su primera modalidad típica) solo puede serlo el titular de la obligación tributaria (principal) contributiva. Un sujeto adquiere la obligación tributaria (principal) contributiva cuando realiza un hecho imponible que es manifestación de capacidad económica y que da nacimiento a la obligación de pagar un tributo (y al cumplimiento de las obligaciones formales inherentes a la misma). En consecuencia, la característica principal, su cualificación especial, proviene de ser el “titular” de la capacidad económica manifestada por el hecho

⁵³⁵ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 280.

imponible, por realizar el hecho imponible, y, en consecuencia, de ser el titular del deber jurídico extrapenal de pagar un tributo.

Esta capacidad económica se concreta, en las tasas, 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; en las contribuciones, 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; y en los impuestos, en la celebración de negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

En relación con el injusto de defraudación tributaria por el pagador a cuenta (segunda modalidad típica), entiendo que solo puede ser autor quien sea titular de la obligación de retener a cuenta o de la obligación de realizar ingresos a cuenta. Un sujeto adquiere la obligación de retener a cuenta cuando satisface una retribución en rendimientos en metálico a un tercero (que es en realidad el contribuyente) dando nacimiento a la obligación de retener una parte del importe de dicha retribución, para posteriormente declararla e ingresarla directamente en la Administración. Y un sujeto adquiere la obligación de realizar ingresos a cuenta cuando satisface una retribución en especie a un tercero (que es en realidad el contribuyente) dando nacimiento a la obligación de realizar un ingreso (pecuniario) a la Administración que equivale a un porcentaje de dicha contribución, que debe declarar y que se asimila en su régimen jurídico y efectos a la retención. En consecuencia, la característica principal, la cualificación especial del sujeto, proviene de realizar los hechos generadores de las obligaciones tributarias materiales y, en consecuencia, de ser el titular del deber jurídico extrapenal de retener a cuenta o de realizar ingresos a cuenta.

Ahora bien, una vez analizado quiénes pueden ser autores del delito de defraudación tributaria pasaré a analizar quiénes, entiendo, no lo pueden ser. Valga la pena repetir,

entonces, que en mi opinión la hoja de ruta para el análisis del tipo penal y su naturaleza especial proviene del estudio de las concretas relaciones jurídico-tributarias, de cómo nacen (de su presupuesto de hecho), de quiénes son sus obligados (los sujetos), su contenido (el objeto) y su fundamento.

El fundamento de la obligación tributaria principal contributiva es el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, su criterio justificador está en la capacidad económica (o contributiva) y, además, es preciso tener en cuenta que ésta constituye el núcleo o punto central de referencia de todas las demás obligaciones tributarias (que siempre estarán en relación con una o varias obligaciones tributarias principales). En cambio, las demás obligaciones o deberes tributarios son instrumentales (a la principal contributiva), constituyen prestaciones no contributivas que existen para facilitar o asegurar la recaudación de los tributos y que tienen como fundamento el deber de colaboración con la Administración. Con una característica adicional, y es que en todo caso la LGT prevé la posibilidad de, una vez hecho un pago a la Administración, reclamar (previamente o conseguir el reembolso) por medio de diferentes institutos tributarios (por ejemplo, reteniendo o repercutiendo) lo pagado; lo que se impone para corregir el enriquecimiento injusto y para dar efectividad al principio constitucional de capacidad económica. Todos los ciudadanos podrían ser sujetos obligados de deberes de colaboración (de hecho lo somos según distintos institutos tributarios), mientras que exclusivamente los titulares de capacidad económica pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria principal contributiva⁵³⁶.

En este sentido y, además, en conexión con la definición del bien jurídico protegido (especialmente, con la posibilidad de su justificación penal), entiendo que el delito de defraudación tributaria tal y como se encuentra previsto en el art. 305 CP castiga los ataques más graves (defraudatorios y de más de 120.000 euros) al interés patrimonial de la Hacienda Pública (concretado en la correcta, en cuanto completa y oportuna, liquidación y recaudación

⁵³⁶ Similar a mi posición parece ser la de SALÀS DARROCHA, *RTT* 58, 2002, 102 s., quien entiende que para concretar el autor del delito de defraudación tributaria hay que poner el énfasis en la capacidad económica propia, que origina la relación jurídica tributaria. Por ello en la p. 110 señala que "(...) el asesor fiscal en cuanto tal no puede ser sujeto activo del delito por cuanto no expresa una capacidad económica propia".

de la obligación tributaria principal contributiva). Ataques que pueden ocurrir porque previamente existía una obligación tributaria contributiva, un deber jurídico extrapenal de pagar un tributo.

Ahora bien, el mejor ejemplo de la posibilidad de ampliar el ámbito de lo punible y castigar otras clases de lesiones (menoscabo o afectación) al interés patrimonial de la Hacienda Pública (y entonces discutimos sobre su legitimidad, por ejemplo, si basta el interés recaudatorio o el interés en prevenir la economía sumergida) lo constituye el injusto de defraudación del pagador a cuenta⁵³⁷. Se castiga también un ataque grave (una conducta defraudatoria y de más de 120.000 euros) al bien jurídico concretado en la correcta, en cuanto completa y oportuna, liquidación y recaudación de la obligación tributaria material de realizar pagos a cuenta. Pero de ninguna manera este injusto lesiona la dimensión solidaria y redistributiva (desde la perspectiva de los ingresos públicos y en la distribución de la carga de la contribución) que tiene la correcta liquidación y recaudación de la obligación tributaria principal contributiva. Simplemente porque no nace de la manifestación de capacidad económica, principio en el que se funda el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, y esto a pesar de que sí tenga la naturaleza de ingreso público y en todo caso lo

⁵³⁷ SEOANE SPIELBERG, en GARCÍA NOVOA/LÓPEZ DÍAZ (coords.), *Temas de DP tributario*, 2000, 86, explica que, respecto a la posibilidad de que el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta fueran considerados autores y su conducta constitutiva del delito de defraudación tributaria, la jurisprudencia del TS era contradictoria antes de la entrada en vigor la LO 6/1995, de 29 de junio, de reforma del delito fiscal: “Existían una serie de sentencias que consideraban a tales conductas como constitutivas de un delito fiscal, por reputar al sustituto del contribuyente, como sujeto pasivo del tributo (STS de 29 de junio de 1985), en igual sentido las STS de 26 de noviembre de 1990 y 15 de enero de 1991. Otras como la de 25 de septiembre de 1990, la reputaban como constitutiva de un delito de apropiación indebida, señalando que ‘en cuanto al problema de fondo que el retenedor es un obligado indirecto y que sólo los obligados directamente al pago de los tributos son posibles sujetos activos del delito fiscal’. Hasta el punto la posición del Tribunal Supremo no era clara que la Sentencia de 3 de diciembre de 1991, que vuelve a defender la tesis de la apropiación indebida, reconoce la existencia de ‘explicables discrepancias’ y pide *de lege ferenda* una reforma legislativa que resuelva tal problema. Reto que toma la LO 6/1995, de 29 de junio, de reforma del delito fiscal en cuya exposición de motivos se señalaba: ‘habida cuenta de la existencia de una determinada tendencia jurisprudencial a someter los supuestos de retenciones practicadas y no ingresadas en la Hacienda Pública dentro de los delitos de apropiación indebida... se hace necesaria la referencia expresa en la configuración del tipo penal a las retenciones e ingresos a cuenta, ya que resulta indudablemente más adecuada su tipificación como delito fiscal’”.

debido esté afectado al sostenimiento de los gastos públicos. Quizás es por esta razón que en todo caso puede ser protegido penalmente este interés patrimonial de la Hacienda Pública.

En este orden de ideas, las posibles lagunas de punición que pueden “producirse” o que no quedan cubiertas por la interpretación del delito de defraudación tributaria que se propone en este trabajo, podrían ser solucionadas en todo caso con cambios legislativos que permitiesen ampliar el ámbito de lo punible (por ejemplo, incluyendo nuevos injustos con más posibles autores) y entonces castigar más conductas que atenten contra el interés patrimonial de la Hacienda Pública (que se concretará ulteriormente de diversas formas). De manera que sería más compatible con la realidad criminal (para lo que aquí importa, con la “sospecha” de que son los asesores fiscales quienes principalmente diseñan los planes defraudatorios⁵³⁸) y, quizás, con los intereses político-criminales del legislador en esta materia. Eso sí, con la necesidad de tener que entrar a discutir acerca de la justificación de la intervención penal y la compatibilidad con los principios del Derecho penal ¿O acaso el Derecho penal tributario será simplemente la mano ejecutora de la Administración para facilitar, asegurar o garantizar la recaudación? Quizás será así si se da relevancia penal al mero incumplimiento de deberes de colaboración que hacen posible el conocimiento de la situación económica de los ciudadanos, la liquidación, la recaudación y la fiscalización de los tributos.

Volviendo al círculo de posibles autores, merece especial atención la posibilidad de que sean autores el sustituto del contribuyente (el segundo sujeto pasivo de la obligación tributaria principal) y el responsable tributario, que pueden quedar, igual que el contribuyente, obligados al pago de la obligación tributaria principal. Finalmente, se analizará brevemente la posibilidad de que sean calificados autores los demás obligados tributarios que menciona el art. 35.2 LGT, así como el representante. La propuesta de tratamiento que realizan CHOCLÁN MONTALVO, ROBLES PLANAS y HADWA ISSA

⁵³⁸ En este sentido también, cfr. p. ej., SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 79.

será analizada *infra*⁵³⁹, en tanto en cuanto está relacionada especialmente con la definición de la naturaleza especial del delito y sus conclusiones coinciden con aquellas de entender la defraudación tributaria como un delito común.

La doctrina mayoritaria considera al sustituto del contribuyente como parte del círculo de posibles autores del delito de defraudación tributaria. En mi opinión, no obstante, y (subrayando) en la actualidad, considero que no es así. Es importante tener en cuenta que esta interpretación puede tener una explicación histórica y, en consecuencia, que mi objeción (que explicaré a continuación) solo se ha vuelto necesaria a partir de la vigente LGT, prevista en la Ley 53/2003, de 17 de diciembre.

Tal y como exponen MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, en el sistema tributario actualmente vigente, los mecanismos de la retención y el ingreso a cuenta han eliminado el de la sustitución con retención, sin que pese a sus analogías pueda considerarse el mismo instituto jurídico. La diferencia radical es que el mecanismo de la retención y el del ingreso a cuenta no produce el desplazamiento del contribuyente, sino que éste continúa obligado frente a la Administración a presentar su autoliquidación y, en su caso, a ingresar la cuota diferencial o a solicitar su devolución⁵⁴⁰. El legislador, a partir de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, menciona al retenedor y al obligado a realizar ingresos a cuenta como titulares de una obligación de pago a cuenta (art. 23 LGT⁵⁴¹), distinta de la principal que le corresponde al sustituto, y nunca más como sustitutos

⁵³⁹ En el apartado correspondiente a la caracterización del delito de defraudación tributaria como un delito especial de dominio, *vid.* p. 286.

⁵⁴⁰ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 283, añaden además que: “La jurisprudencia, por su parte, también entiende diferentes los institutos de la sustitución tributaria y de la retención a cuenta, señalando la STS de 27 de mayo de 1988, que ‘esta identificación [...] no puede aceptarse en el derecho positivo [...]. Nos hallamos ante una retención indirecta, en la que quien paga no es exactamente sujeto pasivo, pero al hacer el pago a otra persona, que sí lo es, contrae la obligación de retener y de ingresar lo retenido en el tesoro”.

⁵⁴¹ Art. 23 LGT. Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta:

“1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración Tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

del contribuyente. En este sentido, tenía lógica que con anterioridad a este cambio normativo se entendiera que podían ser sujetos activos del delito de defraudación tributaria tanto el contribuyente como su sustituto, considerando contenidos en esta última categoría al retenedor como al obligado a realizar ingresos a cuenta⁵⁴². No obstante, cuando el legislador separa estos institutos⁵⁴³, las cosas cambian.

En la actualidad son tres los ámbitos en que la ley califica a determinados sujetos como sustitutos⁵⁴⁴: a) primero, el art. 8.2 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que califica de sustituto al representante fiscal en España de depositarios o vendedores a distancia establecidos en otros Estados comunitarios; b) segundo, el art. 101.2 del TR de la Ley de Haciendas Locales que configura como sustituto al constructor y al peticionario de la licencia cuando no son dueños de las obras, en el Impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO); c) tercero, el art. 23.2 del TR de la Ley de Haciendas Locales, que en materia de tasas califica de sustituto al propietario del inmueble en cuatro supuestos (admitiendo la repercusión en algunos) que afecten a ocupantes de viviendas o locales o usuarios de garajes y vados. No obstante, del análisis de los Impuestos Especiales, el ICIO y las tasas locales, solo en este último caso se dan plenamente las

2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe”.

⁵⁴² Cfr., p. ej., antes de la vigente LGT, la explicación de, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, 1994, 40 ss.; SEOANE SPIELBERG, en GARCÍA NOVOA/LÓPEZ DÍAZ (coords.), *Temas de DP tributario*, 2000, 56 s.

⁵⁴³ El preámbulo de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, dice al respecto: “De modo didáctico, se definen y clasifican las obligaciones, materiales y formales, que pueden surgir de la relación jurídico-tributaria. Las obligaciones materiales se clasifican en: obligación tributaria principal, obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta, obligaciones entre particulares resultantes del tributo y obligaciones tributarias accesorias. En las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta se asumen las denominaciones de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y entre las obligaciones accesorias se incluyen las de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo”.

⁵⁴⁴ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.ª, 2015, 284 s.

características de la sustitución tributaria, tal y como la entiende formalmente la LGT, incluso previendo también la repercusión sobre el contribuyente⁵⁴⁵.

En este sentido, pueden mencionarse dos conclusiones parciales. Primera, hoy en día es preciso nombrar explícitamente dentro de los sujetos activos del delito de defraudación tributaria al retenedor y al obligado a realizar ingresos a cuenta (aun cuando no se reconozca que este tipo penal tiene dos injustos diferenciables). Segundo, que la discusión acerca de la inclusión del sustituto del contribuyente en el círculo de posibles autores tiene una relevancia menor al ser escasísimos los ámbitos en los que se da esta figura jurídico-tributaria.

En relación con la segunda de las cuestiones, sobre por qué en la actualidad el sustituto del contribuyente no puede ser incluido en el círculo de posibles autores, resulta muy clara la explicación de MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO⁵⁴⁶. Según la postura adoptada por estos autores, que suscribo completamente, de la lectura del art. 36 LGT puede inferirse que la característica definitoria de la categoría de sujetos pasivos es la de quedar por ley obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias que integran la obligación tributaria principal. Razón por la cual se atiende a la vinculación frente a la Hacienda Pública con independencia de la causa o el motivo de dicha vinculación⁵⁴⁷, con independencia de si la vinculación responde a la realización del hecho imponible. Sin embargo, conforme a lo dicho hasta ahora, la realización del hecho imponible es la nota central y definitoria (en tanto en cuanto -nada más ni nada menos- da origen a la obligación, tiene fundamento constitucional en el art 31 CE con una

⁵⁴⁵ Así, concretamente, MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 284 s.

⁵⁴⁶ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 281.

⁵⁴⁷ Como bien explican MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 283: “La estructura del tributo en tales casos se desdobra, previendo un hecho imponible del que surge la obligación principal para su realizador, que es el contribuyente, y un segundo hecho, el presupuesto de la sustitución, en cuya virtud se desplaza dicha obligación hacia el sustituto, quedando relevado el contribuyente de la posición pasiva de la relación tributaria, que se desarrollará solamente entre la Administración y el sustituto”.

dimensión solidaria y redistributiva, con base en el principio de capacidad económica) del deber jurídico extrapenal de pagar tributos, de la obligación tributaria principal.

En consecuencia, lo importante es tener en cuenta que la obligación de pagar un tributo es diferente para el contribuyente y para el sustituto. El contribuyente tiene una obligación contributiva que nace de la realización del hecho imponible, mientras que el presupuesto de hecho de la sustitución es otro (no contributivo)⁵⁴⁸. Y, como consecuencia de ello, el párrafo segundo del art. 36.3 LGT admite que el sustituto exija del contribuyente, verdadero titular de la capacidad económica y quien debe soportar el tributo, el importe de las obligaciones satisfechas (salvo que la ley señale otra cosa)⁵⁴⁹. En este sentido, el sustituto del contribuyente queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria principal. Se coloca en lugar del contribuyente en el extremo pasivo de la relación jurídico-tributaria (entendiendo incluso algunos autores que “desplaza al contribuyente de la relación tributaria, ocupando su lugar y quedando como único sujeto

⁵⁴⁸ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.ª, 2015, 283: “En cuanto hipótesis legal, pues, el mecanismo de la sustitución se producirá como efecto de los hechos a los que la ley asocia esta consecuencia, cabiendo hablar, en rigor, de un presupuesto de hecho de la sustitución distinto del hecho imponible del tributo, que aunque suele guardar relación con él es perfectamente diferenciable”.

⁵⁴⁹ MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.ª, 2015, 283: “Esta posibilidad de repercusión no parece, sin embargo, configurarse como obligatoria, cuando es en realidad el contribuyente quien realiza el hecho demostrativo de capacidad económica y debería, por ende, soportar el tributo. Por eso, parece más acertado entender que con el verbo ‘podrá’ la ley no está meramente admitiendo la posibilidad de que el sustituto recupere del contribuyente el tributo satisfecho, sino que está habilitándolo para poder exigírselo, salvo otra ley en sentido contrario. Con ello, no serán válidos eventuales pactos entre ambos para impedir el resarcimiento, pues sólo la ley puede privar al sustituto de la atribución que le confiere el art. 36.3 LGT, atajando así alguna jurisprudencia que se remitía a lo pactado entre ellos”. Y ejemplifican, aportando gran claridad a la materia, así: “Acogiéndose a la salvedad de que la ley señale otra cosa, el art. 4.3 de la Ley catalana 15/2014, de 4 de diciembre, que establece el denominado Impuesto sobre el ADSL, impide al sustituto (el prestador de los servicios de telefonía) que pueda exigir el importe del impuesto al contribuyente (el usuario de los servicios de telefonía). Con tal previsión, la capacidad económica que legitima el tributo y define su hecho imponible, la manifestada por el contribuyente que contrata el servicio, queda sin gravamen, al hacerlo recaer sobre el sustituto sin posibilidad de resarcimiento a cargo de aquél. La finalidad de la sustitución es puramente instrumental, para facilitar la aplicación del tributo al erigir un único sujeto pasivo ante la Hacienda Pública que vía retención o repercusión recuperaría el gravamen de todos los contribuyentes a los que sustituye. Por eso, si la ley, como en este caso, impide dicha recuperación, está configurando en realidad, un tributo sobre el sustituto pese a que no es el titular de la capacidad económica que la propia ley declara gravar en su hecho imponible y que justifica la imposición”.

vinculado ante la Hacienda Pública”⁵⁵⁰). Pero, si bien puede realizar el resultado típico “un perjuicio patrimonial de más de 120.000 euros”, no genera un riesgo jurídico-penalmente relevante para el bien jurídico protegido por el injusto de defraudación tributaria del contribuyente. No es titular del deber jurídico extrapenal, de la obligación tributaria principal contributiva⁵⁵¹.

Ahora bien, la situación del responsable tributario es parecida a la del sustituto del contribuyente. También puede terminar obligado al pago de la obligación tributaria principal, pero sin estarlo al cumplimiento del resto de prestaciones formales inherentes al obligado principal. Conforme al art. 41 LGT, el responsable tributario es el tercero que se coloca junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero que, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor, de manera que habrá dos deudores del tributo. El responsable del tributo no es en ningún caso sujeto pasivo del tributo, ni tampoco deudor principal. Incluso puede afirmarse que solo responde de la obligación tributaria principal y, en su caso, de los intereses de demora exigidos al sujeto principal en período voluntario. Además, solo puede ser responsable de otras obligaciones accesorias cuando él mismo incurra en los presupuestos de hecho que las generan. Por ejemplo, incumplir el plazo voluntario, caso en el cual tendrá que responder por los recargos e intereses por él mismo devengados⁵⁵².

En suma, la obligación del responsable tributario no es la contributiva, nace de un hecho generador diferente al hecho imponible, con contenidos diferenciados y con un régimen jurídico especial⁵⁵³. Es importante señalar además que el responsable tributario tiene una

⁵⁵⁰ Así, MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 282. Aunque no es pacífica la interpretación de la figura de la sustitución en la doctrina tributaria, ésta es la postura más extrema, las demás tienden a pensar que el sustituto no desplaza al contribuyente, sino que solamente se coloca “junto” a él.

⁵⁵¹ Sin embargo, puede evaluarse la posibilidad de atribuir responsabilidad penal al sustituto a título de autor con base en la figura del actuar en lugar de otro.

⁵⁵² MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 288 ss.

⁵⁵³ Cfr. MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 288 ss.

acción de regreso por lo pagado en contra del sujeto pasivo del tributo, que repara el enriquecimiento sin causa⁵⁵⁴. En consecuencia, conforme a la interpretación que se propone en este trabajo, no puede ser tampoco autor, pero también podría analizarse la posibilidad de atribuirle responsabilidad a título de autoría por medio de la extensión que hace el art. 31 CP del actuar en lugar de otro.

En relación con los demás obligados tributarios previstos en el art. 35 LGT, muy brevemente se puede decir que *a priori* no es posible realizar una lista taxativa de todos los posibles sujetos que pueden quedar obligados, no solo porque un análisis detallado de estas figuras jurídico-tributarias requeriría un trabajo de dedicado exclusivamente a ello, sino además porque la misma LGT realiza una enumeración amplísima para poder contener todas las diversas posiciones jurídicas subjetivas, conservando como rasgo común el quedar obligadas frente a la Administración. En consecuencia y en concordancia con todo lo dicho hasta ahora, es necesario analizar en cada caso la concreta relación jurídico-tributaria entre el respectivo sujeto y la Administración, su presupuesto de hecho, su objeto y su fundamento. Entre los enumerados, no obstante, ya fueron analizados los obligados tributarios previstos en los literales a) los contribuyentes, b) los sustitutos del contribuyente), d) los retenedores y e) los obligados a practicar ingresos a cuenta, del numeral 1º y, también, los responsables tributarios previstos en el numeral 5º.

En todo caso, como ya lo expresara *supra*, la descripción típica del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP obliga a entender que son el contribuyente (en el injusto de defraudación tributaria del contribuyente) y los obligados a realizar pagos a cuenta (el retenedor y el obligado a practicar ingresos a cuenta, en el injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta) los únicos posibles autores del delito. Los únicos sujetos tributarios que pueden llegar a dominar el riesgo típico. Con esta restricción del ámbito de posibles

⁵⁵⁴ Advierten MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 26.^a, 2015, 289, que “(...) esta reclamación, no obstante, no viene regulada por el ordenamiento tributario, reconociendo meramente el art. 41.6 LGT el derecho del responsable al reembolso frente al deudor principal, pero en los términos previstos en la legislación Civil. Con lo que será la genérica acción de enriquecimiento sin causa, por el cauce jurídico-privado, la que habría de emprender el responsable”.

riesgos típicos para el interés patrimonial de la Hacienda Pública de conseguir la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material principal contributiva o de pagar a cuenta, el legislador excluye del ámbito de lo punible, declara tácitamente irrelevantes, el resto de posibles riesgos.

Finalmente, como quedó anotado, un sector doctrinal interpreta que el representante legal o voluntario forma parte del círculo de sujetos activos del delito de defraudación tributaria (arts. 45 y 46 LGT). Esta interpretación constituye un esfuerzo loable de solucionar algunas de las lagunas de punibilidad que pueden ocasionarse como consecuencia de la interpretación del delito de defraudación tributaria como un delito especial, de manera muy relevante y para lo que importa en este trabajo, para considerar *intranei* directamente al asesor fiscal. Esta alternativa fue una propuesta interesante bajo la vigencia del CP anterior debido a que la cláusula general del art. 15 bis se limitaba a regular las hipótesis de actuación en nombre de una persona jurídica y no aludía a los supuestos de actuación en nombre de personas físicas ni a los casos de representación de las uniones sin personalidad jurídica. Sin embargo, estos inconvenientes fueron superados con la regulación del art. 31 CP 1995 y la reforma del CP por la LO 15/2003, de 25 de noviembre⁵⁵⁵. No obstante, tanto en la regulación anterior del actuar en lugar de otro como en la actual, la ampliación del círculo de posibles autores en virtud de una interpretación amplia del tipo penal fue bastante discutida⁵⁵⁶. Y en la actualidad es claro que para las conductas de autoría que se funden en una relación de representación voluntaria o legal, la fórmula del actuar en lugar de otro prevista en el art. 31 CP proporciona una buena solución al problema del representante (pudiendo ser éste el asesor fiscal), conforme a un respeto más estricto del principio de legalidad.

En suma, pueden ser autores del delito de defraudación tributaria el contribuyente (incluidos aquí los titulares del beneficio fiscal obtenido indebidamente y los titulares de la devolución disfrutada indebidamente), el retenedor y el obligado a realizar ingresos a cuenta.

⁵⁵⁵ Cfr., p. ej., MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 637.

⁵⁵⁶ Así lo reconoce, en todo caso, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 637.

3. DELITO DE INFRACCIÓN DE DEBER, DE DOMINIO O MIXTO

Los defensores de la postura según la cual el delito de defraudación tributaria es un delito especial debaten, además, acerca de qué clase de delito especial se trata. Para un sector se trata de un delito de infracción del deber, para otro sector se trata de un delito especial de dominio (o de posición) y para un último sector, se trata de un delito especial mixto, de infracción de deber y de dominio. La distinción entre delitos comunes y delitos especiales, como quedó dicho, no es meramente formal sino que tiene, además, un fundamento material en virtud del cual se explica la limitación de la autoría en los delitos especiales a determinadas categorías de sujetos. En consecuencia, este debate se enmarca en la discusión (mayor) de la determinación del fundamento material de la limitación de la autoría a un círculo concreto de sujetos (cualificados), puesto que ello condicionará tanto el tratamiento de la participación del asesor fiscal *extraneus* en el delito de defraudación tributaria, así como la cuestión relativa a la comunicabilidad de las circunstancias y, entonces, a la posibilidad de atenuarle o no la pena a éste por no concurrir en él la cualidad especial (ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del contribuyente, y ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta, en el caso del injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta).

A. El delito de defraudación tributaria como un delito especial de infracción de deber

Quienes defienden esta postura⁵⁵⁷ entienden que, en algunos delitos, entre los que se encuentra el delito de defraudación tributaria, la autoría se debe determinar con arreglo a un criterio diferente al dominio del hecho, con el criterio de la infracción de un deber⁵⁵⁸.

ROXIN, quien fue el ideador de esta categoría, procuró con ella dar solución a las situaciones a las que la doctrina, con la figura de la autoría mediata, no había dado fundamentación convincente. Para esta teoría lo importante no será la forma externa en que se lleve a cabo una determinada conducta, sino la infracción de deberes jurídicos extrapenales impuestos a determinados sujetos⁵⁵⁹.

La razón que se aduce para entender que el art. 305 CP es un delito de infracción de deber es que el tipo penal se construye sobre la base de un deber extrapenal tributario que recae sobre el autor, el obligado tributario. Y que se puede cometer la conducta de defraudar por acción u omisión sin mayores especificaciones y compartiendo, ambas modalidades, los mismos elementos típicos⁵⁶⁰.

⁵⁵⁷ El primer sector que propone que el delito de defraudación tributaria es un delito de infracción de deber se compone, entre otros, por los siguientes autores: SUÁREZ GONZÁLEZ, en RODRÍGUEZ MOURULLO (dir.)/JORGE BARREIRO (coord.): *Comentarios*, Madrid, 1997, 878; GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 197; AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, 1988, 244, 254, parece encuadrarse también aquí: “Sólo los que tengan la cualidad de contribuyente, sustituto y responsable del tributo tendrán la consideración de *intraanei*. Los demás sujetos intervinientes tendrán la categoría de *extranei*. Dado que éstos no pueden ser considerados autores en ningún caso, su aportación al hecho, aunque dominen la realización, no pasará del estadio de la participación criminal como consecuencia de que los no obligados al pago del tributo no pueden infringir el deber específico extrapenal como criterio de imputación exclusivo de los autores”; *LLP* 2005-17, 10 ss. Parece adoptar esta postura también, BLANCO CORDERO, *Eguzquilo* 14, 2000, 10 (siguiendo, dice, a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ).

⁵⁵⁸ *Vid.*, principalmente, ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 385-434. También, JAKOBS, *AT*, 2.^a, 1991, 655 ss. (= *PG*, 2.^a, 1997, 791 ss.); en ROXIN/JAKOBS/SCHÜNEMANN/FRISCH/KÖHLER, *Sobre el estado de la teoría del delito*, 2000, 142 ss.; SÁNCHEZ-VERA, *Pflichtdelikt und Beteiligunug*, 1999, 22 ss., 51 ss., 126 ss., 137 ss.

⁵⁵⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 169.

⁵⁶⁰ GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 197; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 112.

B. El delito de defraudación tributaria como un delito especial de dominio

i) *Exposición básica*

Otro sector doctrinal considera el delito de defraudación tributaria, por el contrario, como un delito especial de dominio o de posición. Según este criterio, la restricción del círculo de posibles autores se produce en relación con aquellos sujetos que se encuentran en una posición especial de dominio respecto del bien jurídico⁵⁶¹.

GRACIA MARTÍN/RUEDA MARTÍN entienden que todos los delitos especiales son de dominio social, “(...) concepción que destaca como característica constitutiva de los delitos especiales el dominio, que los sujetos activos ejercen sobre la concreta estructura social en la que el bien jurídico se halla necesitado de protección y el Derecho penal, a través de semejantes tipos, protege. Ello se traduce en un dominio sobre la vulnerabilidad jurídico-penalmente relevante del bien jurídico, que ejercen dichos sujetos. En los delitos especiales propios no existe figura paralela común porque normalmente el bien jurídico solo existe en una determinada estructura social dominada por sujetos muy definidos (juez, funcionario, abogado, etc.) que ejercen sobre ella su dominio”⁵⁶².

ii) *La propuesta de CHOCLÁN MONTALVO*

CHOCLÁN MONTALVO afirma que, si bien la teoría de los delitos de infracción del deber soluciona buena parte de los problemas de los delitos especiales, es insuficiente para resolver determinadas situaciones de dominio del hecho por el sujeto no cualificado. Por lo

⁵⁶¹ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 175 ss.; ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 132.

⁵⁶² GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro II*, 1986, 98. Además, en relación con los delitos especiales impropios, afirma que “(...) se protegen ciertamente accesibles al dominio de todos, pues se trata de bienes jurídicos de una amplia movilidad social. Sin embargo, cuando el bien jurídico ha entrado circunstancialmente en una determinada estructura social dominada por ciertos grupos o clases de sujetos definidos -piénsese, por ejemplo, en la paz del domicilio cuando se pone a disposición del agente de policía- el Derecho penal, dada la especial exposición del bien jurídico al dominio de tales sujetos, dada su especial vulnerabilidad por tales sujetos, valora como más grave el ataque en tal circunstancia y otorga una protección especial destacada de la protección general frente a todos. Para ello, el Derecho penal crea figuras especiales - que la tradición ha venido a llamar ‘impropias’ - con un mayor contenido desvalorativo que las correspondientes comunes”.

que entiende que existen, además, delitos especiales de dominio, categoría en la que se encuadra el delito de defraudación tributaria⁵⁶³. Estos delitos contienen elementos objetivos de autoría que pueden ser realizados por un *extraneus* en lugar del primeramente obligado cuando ha asumido una posición idéntica a la que éste tenía con relación al bien jurídico⁵⁶⁴.

Para fundamentar su postura, dice acoger los postulados de SCHÜNEMANN y de GRACIA MARTÍN: “Se trata de interpretar la autoría conforme a criterios materiales, desechando una construcción puramente formal de la teoría de la representación para explicar la autoría en los delitos especiales”⁵⁶⁵. En este sentido, afirma que la distinción entre delito especial y delito común depende de que el bien jurídico sea accesible al dominio de cualquiera o solo de determinados sujetos: “En nuestro caso, la Hacienda Pública es tutelada por medio de la imposición de deberes de contribuir a los ciudadanos, y el obligado tributario adquiere el deber especial de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por la razón de haber realizado determinados hechos (obtención de una renta, por ejemplo), que pongan de manifiesto capacidad contributiva (capacidad de acción). Pero la imposición formal de un deber no presupone la cuestión de si es accesible a un tercero esa posición de obligado tributario”⁵⁶⁶. Así, continúa, “(...) en realidad, el delito es especial con relación al delito común en función de la mayor o menor concreción del destinatario de la norma penal, según que el sujeto deba observar el deber general de no lesionar o poner en peligro bienes ajenos de una manera jurídicamente desaprobada, o le competan funciones especiales de protección de una institución social determinada. Esta competencia institucional viene configurada por normas extrapenales”⁵⁶⁷. Además, “(...) en el delito fiscal, aunque es un delito especial, el elemento objetivo de la autoría no es personalísimo, y cabe su delegación, el acceso a la posición del obligado tributario con relación al bien jurídico por parte de terceros. Por el contrario, los delitos especiales que consisten en la infracción de un deber incorporan

⁵⁶³ CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 172; *Impuestos I*, 2003, 203 ss.

⁵⁶⁴ CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 172.

⁵⁶⁵ CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 172.

⁵⁶⁶ CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 173.

⁵⁶⁷ CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 173.

elementos personales de autoría no accesibles al dominio de un extraño y respecto de los que no cabe delegación, la actuación en nombre de otro”⁵⁶⁸.

iii) La propuesta de ROBLES PLANAS

ROBLES PLANAS, por su parte y sin profundizar en concreto en esta cuestión⁵⁶⁹, propone que el delito de defraudación tributaria se trata de un delito especial de posición. Este autor dice que deben distinguirse entre los delitos especiales en los que la infracción de un determinado deber es el núcleo de la conducta típica, de aquellos otros delitos en los que la mención de ciertos sujetos activos obedece a una ulterior delimitación de la conducta típica a determinados ámbitos o situaciones sociales⁵⁷⁰. Y en concreto afirma que el delito de defraudación tributaria pertenece a esta segunda clase de delitos especiales en la medida en que “(...) lo descrito no es un ‘elemento personal’, sino la situación que da lugar a la lesión relevante de la Hacienda Pública”⁵⁷¹. Opina que si bien la definición de la conducta típica se corresponde con el comportamiento estándar (reglamentado) de un determinado sujeto activo, ello no implica considerar que el delito castigue la infracción de un deber (extrapenal), de modo que solo puede ser cometido por el destinatario de tal deber. Por el contrario, dice, el delito puede ser cometido por todo aquel que realice la conducta típica, por todo aquel que defraude a la Hacienda Pública, lo cual exige hallarse en una posición de idoneidad o de afectación relevante del interés protegido, “(...) pero el que un sujeto no ‘pueda’ afectar el interés porque se halle en una determinada situación para ello, no implica que el deber de no lesionar no le incumba”⁵⁷².

⁵⁶⁸ CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 173.

⁵⁶⁹ Señala también esta circunstancia SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 70 n. 73.

⁵⁷⁰ ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 129.

⁵⁷¹ ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 130.

⁵⁷² ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 130 ss. Sugiere que, además, para mayor claridad de su postura, puede vincularse su explicación de los delitos de posición con la dogmática de comisión por omisión: “El injusto del delito en cuestión no es diferente en el delito omisivo equivalente al activo sólo por el hecho de que en el primero deba concurrir, para dar lugar efectivamente a la comisión por omisión, la asunción previa por parte de un sujeto del correspondiente compromiso de contención de riesgos. La asunción es sólo una condición de la equivalencia típica, no un elemento de deber que configure un injusto distinto en quien

En consecuencia, este autor estima que estos delitos, que se denominarían “delitos especiales impropios”, no son en realidad delitos especiales, sino que tan solo contienen agravaciones de carácter personal⁵⁷³. El *extraneus*, por consiguiente, no ha de verse como un interviniente en un delito especial, sino en el único delito existente y rigen las reglas generales sobre intervención. Su particularidad reside únicamente en que para la constitución del tipo es necesaria la posición que otorga idoneidad o relevancia típica al hecho⁵⁷⁴.

C. El delito de defraudación tributaria como un delito especial mixto

i) *Exposición básica*

Un tercer sector doctrinal entiende que el delito de defraudación tributaria puede ser considerado como un delito especial mixto, es decir, con elementos propios de los delitos especiales de infracción de deber como con elementos propios de los delitos de dominio.

ii) *La propuesta de SILVA SÁNCHEZ*

SILVA SÁNCHEZ opina que el delito de defraudación tributaria es un delito especial de infracción de deber con elementos de dominio⁵⁷⁵. Es decir, es un delito que se define por la infracción del deber positivo (del contribuyente) de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, pero que, sin embargo, la infracción de dicho deber no constituye condición suficiente para la existencia del delito⁵⁷⁶. Requiere además de la dimensión de posición, pero tampoco basta la mera organización de forma que la provocación de la producción de un

concorre. Por consiguiente, quien activamente hace suyo ese injusto (p. ej. induciendo), puede ser castigado por intervenir en el mismo delito omisivo, aunque no haya efectuado acto de asunción alguno”.

⁵⁷³ ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 126, afirma que: “Así, cuando estemos ante figuras delictivas cuyo injusto no se fundamente en la lesión de un deber, sino como siempre, en la lesividad general del comportamiento organizador, cabe hablar de delitos comunes, si más”.

⁵⁷⁴ ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 131.

⁵⁷⁵ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 71.

⁵⁷⁶ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 71, afirma además que: “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 (eso no permitiría distinguir el desvalor de acción del delito y de la infracción tributaria)”.

resultado de perjuicio para la Hacienda Pública constituya por sí misma el tipo, sino que “(...) el tipo delictivo se constituye, por tanto, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio”⁵⁷⁷.

En este sentido, SILVA SÁNCHEZ entiende que los *extranei* que dominan la dimensión de organización del delito o contribuyen a ella, no infringen el deber institucional tributario. Opina que, desde luego, con su dominio o con su contribución a la dimensión organizativa del delito perturban la institución (desde fuera), e infringen el deber general negativo que obliga a abstenerse de lesionar las instituciones, pero no infringen los deberes propios de los *intranei*⁵⁷⁸.

iii) La propuesta de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ parte de la asunción de la distinción entre delitos especiales propios de dominio y delitos especiales propios de infracción de un deber extrapenal específico desarrollada (modernamente) principalmente por JAKOBS⁵⁷⁹. No obstante, advierte que para caracterizar bien al delito de defraudación tributaria es precisa una tercera categoría intermedia que denomina “delitos especiales propios de naturaleza mixta”⁵⁸⁰. Estos delitos “(...) se construyen sobre la base de la infracción de un deber extrapenal, pero presentan un contenido de ilicitud que no se agota exclusivamente en ese dato, en la medida en que el tipo exige un requisito ulterior (imputable al autor según el criterio del dominio), que comporta la lesión o el peligro para un bien jurídico firmemente delimitado, cuya preservación compete en principio (antes de la tipificación de la norma penal) genéricamente a todos los ciudadanos. En otras palabras, en estos delitos la infracción del deber extrapenal específico es ciertamente un elemento integrante del tipo objetivo y, por consiguiente, delimita el círculo de sujetos activos, pero no fundamenta exclusivamente el

⁵⁷⁷ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 71.

⁵⁷⁸ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 71.

⁵⁷⁹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 74 ss.

⁵⁸⁰ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 76.

injusto, con lo cual la determinación de la autoría no solo exige la presencia de tal infracción del deber, sino además la atribución del ulterior (o ulteriores) requisito típico con arreglo al criterio del dominio sobre el riesgo típico”⁵⁸¹.

Por consiguiente, este autor considera que el reconocimiento de esta tercera categoría mixta posee la virtualidad de restringir notablemente la categoría de los delitos puros de infracción de un deber extrapenal específico, lo cual resulta deseable, en aras del respeto a los principios de fragmentariedad y subsidiariedad. Y que, además, se podrá admitir en determinados casos la posibilidad de castigar al sujeto no cualificado que asume fácticamente las funciones de administración y que realiza la conducta lesiva (la defraudación al Erario Público) con pleno dominio del hecho⁵⁸².

iv) La propuesta de GÓMEZ MARTÍN

GÓMEZ MARTÍN afirma que el delito de defraudación tributaria es un delito especial de posición de naturaleza mixta⁵⁸³. Por ello, el contenido de injusto está configurado por dos elementos: a) un elemento organizativo, según el cual la limitación del círculo de posibles autores se refiere a aquellos sujetos (obligados tributarios) que se hallan en una esfera organizativa en cuyo ámbito el bien jurídico “Erario Público” se encuentra en una posición de especial vulnerabilidad⁵⁸⁴; y b) un elemento relativo a la infracción por parte del autor de un deber jurídico especial de naturaleza extrapenal⁵⁸⁵. Así las cosas, a la posición especial en que se encuentra el obligado tributario frente a otros sujetos ajenos a dicha relación con

⁵⁸¹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 76.

⁵⁸² Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 77 ss.

⁵⁸³ GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 677.

⁵⁸⁴ GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 676. Además, afirma que desde un punto de vista criminológico, resulta difícilmente discutible que el principal interesado en defraudar a la Hacienda Pública sea muy probablemente el propio obligado tributario, por tratarse del principal (cuando no único) beneficiario del fraude.

⁵⁸⁵ GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 677.

respecto al fomento y la indemnidad del bien jurídico protegido, subyace un deber jurídico-penal especial de no defraudación tributaria, que coincide, en lo sustancial, con el deber extrapenal general que la LGT impone al obligado tributario, y que consiste en la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas⁵⁸⁶.

Por todo lo dicho, considera que en el delito de defraudación tributaria el elemento, cualidad o relación empleado por el legislador para la delimitación del círculo de posibles autores, presenta una doble dimensión objetivo-personal. Por una parte, objetiva, esto es, comunicable a todo aquel interviniente en el hecho que la conozca. Por otra, personal, es decir, incomunicable al *extraneus*, de tal modo que la ausencia en éste puede descargarle de una parte de su responsabilidad por la intervención en el hecho⁵⁸⁷.

D. Toma de postura

i) *La definición de delito especial*

Como señalara QUINTERO OLIVARES, definir lo que significa el concepto de delito especial en la doctrina es excepcional⁵⁸⁸, además, puede afirmarse que no hay acuerdo en la doctrina acerca de su definición. Pese a esto, en este trabajo se acoge la definición de delito especial de LUZÓN PEÑA, conforme a la cual son delitos especiales aquellos que exigen una especial condición, relaciones o cualificación en el autor⁵⁸⁹. Exigencia que tiene que ser

⁵⁸⁶ GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 677 s.

⁵⁸⁷ GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 677.

⁵⁸⁸ QUINTERO OLIVARES, *Los delitos especiales*, 1974, 16 s.: “Lo importante es tener en cuenta que el definir lo que significa el concepto de delito especial se presenta en la doctrina como excepcional”.

⁵⁸⁹ *Vid.* LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2015, 12/26. Cfr., también, LUZÓN PEÑA, *EPB*, 2002, 1198. Es preciso puntualizar, no obstante, que la cita en concreto de la definición de delito especial hace alusión a sujeto activo y no a un autor, aunque utiliza la expresión “sujeto activo” claramente como sinónima de autor. Esto puede comprobarse en la misma formulación de la diferencia entre delitos comunes y delitos especiales, y en la rúbrica de las Lecciones en la que se encuentra contenida: “Clases de delitos (tipos) según la estructura del tipo, según los elementos del tipo objetivo, por el autor o sujeto activo”. La cita completa es: “Por la cualificación o no del autor se distingue: *delitos comunes*, que no requieren cualificación en el autor; y *delitos especiales*, que exigen una especial condición, relaciones o cualificación en el sujeto activo”. Se percata también de esta situación, GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 17 s.

prevista en la ley, por supuesto⁵⁹⁰. En este sentido se parte de un modelo conceptual de delito especial simple⁵⁹¹.

ii) *El fundamento material de la restricción del círculo de autores*

En mi opinión, el fundamento material de la restricción del círculo de posibles autores en el delito de defraudación tributaria puede hallarse en la teoría del injusto especial⁵⁹² propuesta, en sus diferentes versiones, por VOGLER⁵⁹³, LANGER⁵⁹⁴ y DEICHMANN⁵⁹⁵. Esta teoría define los delitos especiales como aquellos delitos de los que solo pueden ser autores quienes puedan menoscabar de un modo especial el bien jurídico como consecuencia de la posición o la situación en la que se encuentran⁵⁹⁶. Según la teoría del injusto especial, en los delitos especiales la ley solo se dirige contra determinadas personas (y no contra todas), pero esta restricción no se da de un modo arbitrario, sino conforme a la posición social especial que ocupan dichas personas, así como a la relación de éstas con el bien jurídico

⁵⁹⁰ Defienden (o han defendido) un concepto de delito especial en este sentido, p. ej., también: GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 228; RODRÍGUEZ MOURULLO, *DP español*, PG, I, 1977, 269; BUSTOS RAMÍREZ/HORMAZÁBAL MALARÉE, PG, 4.^a, 1994, 262 s.; HERNÁNDEZ PLASENCIA, *La autoría mediata en DP*, 1996, 303, 306; FERRE OLIVÉ, *LH-Barbero Sánchez*, I, 2001, 1014; CEREZO MIR, PG II, 6.^a, 1998, 118; MIR PUIG, PG, 8.^a, 9/46; GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 675; en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 100.

⁵⁹¹ En la doctrina pueden encontrarse dos grupos de conceptos de delito especial: unos simples y otros complejos. Los conceptos simples, como el que aquí se acoge, se caracterizan por hacer una descripción del delito especial expresada, con diferentes matices, como la clase de tipo penal que describe una conducta que sólo es punible a título de autor si es realizada por ciertos sujetos que tienen ciertas condiciones especiales que requiere la ley. Los complejos, además de partir de la misma definición de delito especial de los conceptos simples, incorporan la propia fundamentación de estos delitos. Para profundizar en la diferencia entre conceptos simples y conceptos complejos de delito especial y los defensores de unos u otros en la doctrina española y alemana, *vid.* GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 11 ss.

⁵⁹² Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 199, afirma que: “Ciertamente, es razonable poner en duda que *todos* los delitos puedan ser explicados a partir de la referencia a la especial relación del sujeto con el bien jurídico protegido determinada por su posición o situación en la sociedad. Sin embargo, no cabe negar que ello podría ocurrir en un número importante de delitos especiales”.

⁵⁹³ Cfr. VOGLER, *FS- Lange*, 1976, 277 ss.

⁵⁹⁴ Cfr. LANGER, *Das Sonderverbrechen*, 1972, 230 ss.; *FS-Lange*, 1976, 258 ss.

⁵⁹⁵ Cfr. DEICHMANN, *Grenzfälle der Sonderstrafat*, 1994, 32 ss.

⁵⁹⁶ Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 196.

protegido que su posición les permite tener⁵⁹⁷. Como señala GÓMEZ MARTÍN, “(...) de acuerdo con esta comprensión de los delitos especiales, si solo ciertos sujetos pueden ser autores de un delito especial, ello no se deberá a que sean como son, o a que pertenezcan a una determinada clase social, sino a la especial situación o posición en la que se encontraría. Sujeto activo de un tal delito no solo podrá serlo el sujeto perteneciente a una determinada ‘clase’ o ‘especie’ de personas, sino cualquier sujeto que alcance la cualidad, la condición, o la situación referida por la ley”⁵⁹⁸.

iii) El delito de defraudación tributaria es un delito especial de dominio al que subyace la infracción de un deber jurídico extrapenal (no institucionalizado)

Como delito especial, el delito de defraudación tributaria puede ser caracterizado, desde mi punto de vista, como un delito de naturaleza mixta, en el que concurren dos componentes, el dominio y, además, la infracción de un deber. Conforme a lo explicado hasta ahora, entiendo que la literalidad del tipo penal (la conducta descrita en el tipo, en estrecha combinación con el objeto material) restringe el injusto típico a determinadas esferas o estructuras sociales y, con ello, limita el círculo de posibles autores⁵⁹⁹. Así, los sujetos que pueden ser tenidos por autores se encuentran en una esfera organizativa en cuyo ámbito el bien jurídico se halla en una posición de especial vulnerabilidad o, en otras palabras, el círculo de posibles autores se restringe a quienes están en una situación de mayor proximidad en relación con el bien jurídico protegido. Ahora bien, dicha restricción o limitación se funda en la existencia de un deber extrapenal específico, la concreta obligación jurídico-tributaria material principal o de realizar ingresos a cuenta⁶⁰⁰.

⁵⁹⁷ Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 198.

⁵⁹⁸ GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 198 s.

⁵⁹⁹ Así también, GÓMEZ MARTÍN, en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 102: “Porque en dichos delitos, tal y como se encuentra descrita la conducta típica, el dominio del riesgo típico no puede ostentarlo cualquiera, sino únicamente ciertos sujetos. No podrá responder como autor del delito, por tanto, cualquier sujeto, sino sólo determinadas personas. Por ello es posible afirmar que en los delitos especiales no sólo se produce una limitación del círculo de posibles autores, sino también una restricción del injusto típico a determinadas esferas o estructuras sociales”.

⁶⁰⁰ GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 677 s., advierte que “(...) en el caso del delito fiscal, a la ya mencionada posición especial en que se

En el delito de defraudación tributaria, tal y como se encuentra descrita la conducta típica, puede afirmarse que el dominio del riesgo típico no puede ostentarlo cualquiera, sino únicamente el contribuyente, por ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del contribuyente, o el pagador a cuenta (retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta), por ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta, en el caso del injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta.

Según la teoría del engaño moderada y, en general, según la definición de la conducta típica de defraudar que defiendo en este trabajo, entiendo que la conducta típica no se agota en la mera infracción de dicho deber, sino que, además, requiere una ocultación de bases o datos esenciales que sea idónea para obstaculizar la correcta liquidación del tributo, todo lo cual ha de redundar en una efectiva lesión del bien jurídico. Por lo tanto, no basta la mera infracción del deber para fundamentar la existencia del injusto, se requiere la atribución de los demás elementos típicos según un elemento de dominio u organización.

Por fin, para poder determinar la atribución de responsabilidad penal a un sujeto concreto que intervenga en el delito de defraudación tributaria, deben analizarse, además, los diferentes conceptos de autor, que es lo que se hace en el próximo capítulo. La delimitación de la responsabilidad penal de los diferentes sujetos intervinientes, cualificados y no cualificados, va a depender del concepto que se defienda en materia de autoría y participación. En concreto, de si se admite o no la distinción entre autoría y participación, de la aceptación del principio de accesoriedad (y en qué medida), así como de los criterios utilizados para calificar la conducta del *extraneus* como de autoría o de participación.

encuentra el obligado tributario frente a otros sujetos ajenos a dicha relación (asesores fiscales, etc.) con respecto al fomento y la indemnidad del bien jurídico protegido, subyace un deber jurídico-penal especial de no defraudación tributaria. Dicho deber coincide, en lo sustancial, con el deber extrapenal general que la Ley General Tributaria impone al obligado tributario, y que consiste en la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas”. Cfr. además, en este sentido, SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 70 ss.; HADWA ISSA, *PCrim* 3 (2007), 6, 17.

CAPÍTULO VI
APROXIMACIÓN A LAS DIFERENTES TEORÍAS
SOBRE LA AUTORÍA Y LA PARTICIPACIÓN EN LOS
DELITOS ESPECIALES

1. EXPOSICIÓN DE LAS DIFERENTES POSTURAS DOCTRINALES
PARA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORÍA (Y LA
PARTICIPACIÓN) EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN
TRIBUTARIA

El problema central que analizo en este trabajo es la atribución de responsabilidad penal a un sujeto en concreto, el asesor fiscal *extraneus*, en supuestos en los que, en su mayoría, concurren varios sujetos relacionados con el resultado típico de defraudar a la Hacienda Pública en más de 120.000 euros. La delimitación de la responsabilidad penal de los diferentes sujetos (cualificados y no cualificados), está en función -al menos parcialmente- del concepto que se defiende en materia de autoría y participación. Las posibles soluciones dependen, fundamentalmente, de si se admite o no la distinción entre autoría y participación, así como de los criterios utilizados para calificar la conducta del *extraneus* como de autoría o de participación, si se asume aquella diferenciación.

Las auténticas diferencias que existen acerca de la atribución de responsabilidad a los *extranei* en los delitos especiales no dependen tanto de la concepción de los delitos especiales y su tratamiento conforme a cada uno de los conceptos de autor, como de la aceptación o no de la accesoriedad cualitativa del injusto “ordinario”, es decir, de la parte del injusto que no está cubierta por la existencia de la cualidad especial (por ser el titular del deber jurídico

extrapenal, de la correspondiente obligación tributaria material, principal contributiva o de pagar a cuenta)⁶⁰¹.

Para entrar en materia, una cuestión previa que es preciso mencionar está relacionada con la posibilidad (o no) de imputar el delito de defraudación tributaria a sujetos *extranei*, teniendo en cuenta que una parte del injusto típico está determinada precisamente por la cualidad personal que posee el contribuyente, “ser el titular de la obligación tributaria contributiva” (en el caso del injusto de defraudación del contribuyente), o el pagador a cuenta, “ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta” (en el caso del injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta). En este sentido, es opinión prácticamente unánime, independientemente del concepto de autor que se defienda, que los *extranei* pueden participar en los delitos especiales (aunque en los sistemas diferenciadores derive, por supuesto, en una responsabilidad accesoria)⁶⁰².

Teniendo esto en cuenta, la doctrina penal ha teorizado acerca de tres conceptos de autor: un concepto unitario de autor, un concepto extensivo de autor y un concepto restrictivo de autor. Es preciso advertir preliminarmente que en la exposición de los diferentes conceptos de autor seguiré de cerca, principalmente, la sistematización realizada por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO⁶⁰³.

⁶⁰¹ En igual sentido, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 151.

⁶⁰² *Vid. infra* la cuestión relativa a la imputación de responsabilidad penal a título de participación a los sujetos *extranei*, p. 429.

⁶⁰³ Fundamentalmente, aunque no sólo, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, *passim*. Cfr. además los demás trabajos de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO en materia de autoría y participación, que señalo a continuación de forma meramente enunciativa: DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LL* 1986-4, 521-531; *PJ* 16 (1989), 177-226; *LL* 1992-2, 1029-1035; *PJ* 27 (1992), 189-216; *EJB* I, 1995, 639-699; *EJB* I, 1995, 699-702; *EJB* I, 1995, 702-709; *EJB* I, 1995, 1711-1715; *EJB* III, 1995, 3534-3536; *EJB* III, 1995, 4778-4785; *LH-Roxin (Coimbra)*, 1995, 305-307; *LL* 1996-2, 1283-1293; *Harlax* 16-17 (1996), 258-279; *LH-Roxin (Barcelona)*, 1997, 295-230; *DPC* 1-2001, 29-60; *RDPCr* 8 (2001), 357-402; *LH-Cerezo*, 2002, 645-669; *RDPCr* 9 (2002), 303-358; *RDPCr* 10 (2002), 403-449; *EPB*, 2002, 139-153; *EPB*, 2002, 154-160; *EPB*, 2002, 160-177; *EPB*, 2002, 311-318; *EPB*, 2002, 826-831; *EPB*, 2002, 977-987; *DPCrim* 76 (2004), 33-66; *DPCrim* 77 (2005), 45-78; *REJ* 10 (2008), 13-61; *NFP* 71 (2007), 115-144; *GA* 2011, 259-283; *NFP* 76 (2011), 15-48; *NFP* 81 (2013), 68-92; *RPM* 4 (2013), 21-34; *NFP* 83 (2014), 15-38; *GA* 2016, 238-248; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 53-88; *FS-Roxin*, 2001, 575-608; *RDPC* 2003-2, 89-128; PAREDES CASTAÑÓN/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO/DE VICENTE REMESAL, *RDPCr* 8 (2001), 329-

A. Concepto unitario de autor *versus* concepto restrictivo de autor

i) *Exposición básica de ambos conceptos: la accesoriedad como criterio de distinción*

El concepto unitario de autor⁶⁰⁴, como su propia denominación indica, parte del rechazo a la distinción entre autores y partícipes, por lo que todos los intervinientes en un hecho delictivo a los que les sea objetivamente imputable el resultado (en sentido amplio) son tenidos por autores. El concepto unitario de autor se originó con base en la teoría de la equivalencia de las condiciones⁶⁰⁵, según la cual todas las condiciones que determinan el hecho típico son iguales entre sí, por lo que se entiende que toda intervención causal en un hecho típico merece la calificación de autoría independientemente de la aportación realizada, no pudiendo diferenciar, en consecuencia, entre cada uno de los intervinientes. Posteriormente, en su vertiente más moderna, el llamado concepto unitario funcional parte a menudo de fundamentos no causales y pone de manifiesto la posibilidad de distinguir, entre los “autores”, diversas formas de intervención en el hecho delictivo: inmediata, mediata, por incitación o determinación, por apoyo o colaboración⁶⁰⁶.

De acuerdo con esta clase de concepto de autor, el injusto de cada uno de los intervinientes en el hecho típico es independiente de las acciones realizadas por los demás, es autónomo. Lo que conlleva a la negación, en principio, de todo vínculo de accesoriedad cualitativa o interna (“normal”) entre las responsabilidades de los distintos participantes en el hecho, es decir, a la que se refiere en los sistemas de autoría restrictiva, a cuáles de los

344; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO/DE VICENTE REMESAL, *PJ* 27 (1992), 189-216; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO/BARBER BURUSCO, *NFP* 79 (2012), 115-152.

⁶⁰⁴ Sobre el concepto unitario de autor, cfr. PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriedad*, 1990, 257 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 43 ss.; *DPCrim* 2004, 35 s.; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 257 ss.

⁶⁰⁵ Es importante considerar que el concepto unitario de autor ha evolucionado, especialmente con la incorporación a la estructura del tipo la categoría de la imputación objetiva que introduce criterios valorativos en el análisis de la acción. no obstante, puede afirmarse que a este concepto subyace todavía dicho origen causal.

⁶⁰⁶ Sobre estas dos versiones del concepto unitario, cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 65 ss. También, en especial sobre el concepto unitario funcional, PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 134.

elementos del delito han de concurrir en el hecho del autor para que sea punible la participación en él. El rechazo de la accesoriedad constituye su rasgo más distintivo⁶⁰⁷.

El concepto restrictivo o diferenciador de autor distingue (precisamente) entre las aportaciones realizadas por cada uno de los intervinientes en un mismo hecho típico⁶⁰⁸. Este concepto propone que no todos los intervinientes que están relacionados con la producción de un resultado delictivo son autores, sino solo algunos de ellos, según la importancia de su aportación. Serán autores los que realicen aspectos esenciales (el tipo nuclear) de la conducta típica descrita en los tipos de la Parte especial, en tanto que los demás intervinientes, los partícipes, realizarán aspectos adyacentes o complementarios a dicha conducta típica y serán responsables penalmente como consecuencia de los preceptos sobre participación que incluye el CP en su Parte general, que se tratarían como causas de extensión de la tipicidad y de la punibilidad.

Conforme al concepto restrictivo de autor es posible castigar a los partícipes cuya responsabilidad se entiende accesoria a la del autor, mientras que la de éste es autónoma. Es decir, a diferencia del concepto unitario, el concepto restrictivo se basa en el principio de accesoriedad, lo que significa que el injusto de los partícipes va a depender de la existencia de un injusto (un hecho típico y antijurídico) principal, realizado, por tanto, por un autor

⁶⁰⁷ Así, en palabras de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 117: “Sin duda el rasgo más característico de los sistemas unitarios, lo que más los distingue de los diferenciadores, es el rechazo a considerar unas formas de intervención como dependientes de otras, tal como se entiende esa dependencia en los sistemas diferenciadores. El rechazo de la accesoriedad de ciertas formas de intervención es el rasgo y consecuencia fundamental del concepto unitario, de la que se derivan prácticamente todas las demás”. Si bien, en el concepto unitario material o funcional esté presente la accesoriedad cuantitativa o externa, en el sentido de exigir un determinado grado de desarrollo del *iter criminis* de algún interviniente para poder imputar responsabilidad a los otros (requisito que en los conceptos restrictivos o diferenciadores se traduce en la exigencia de que el hecho del autor alcance un cierto grado de desarrollo para que puedan responder los partícipes), hay acuerdo en que ese grado es el propio de la fase ejecutiva, es decir, el comienzo de la tentativa. En este sentido, cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 35 n. 3.

⁶⁰⁸ Sobre el concepto restrictivo de autor, cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 253 ss.; *DPCrim* 2004, 37 s.; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 328 ss. El concepto restrictivo de autor es el que se defiende de modo prácticamente unánime por la doctrina y jurisprudencia españolas, aunque todavía hoy (si bien menos que antes) es posible hallar sentencias que parecen adoptar un concepto unitario (limitado) de autor. En este sentido, cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *REJ* 10 (2008), 14.

(según la accesoriadad cualitativa limitada⁶⁰⁹). De forma que si desaparece el injusto del autor, desaparece también el injusto de los terceros. Así, la existencia de preceptos que castigan expresamente otras formas de intervención son causas de extensión de la punibilidad, pero con una característica especial, la sumisión al principio de accesoriadad.

ii) *El concepto unitario de autor, el concepto restrictivo de autor y los delitos especiales*

La doctrina suele afirmar que el concepto unitario de autor encuentra serios problemas de aplicación en los delitos especiales⁶¹⁰, de hecho se utiliza este argumento para rechazar un concepto unitario de autor. No obstante, en este apartado se procurará demostrar que tanto el concepto unitario de autor como el concepto restrictivo de autor pueden ser compatibles con esta tipología delictiva sin renunciar a sus principios básicos: a) interpretación extensiva de los tipos de la Parte especial y rechazo de la accesoriadad cualitativa “normal” o “común”, en el caso del concepto unitario de autor; b) interpretación restrictiva de los tipos de la Parte especial y aceptación de la accesoriadad cualitativa (normal o común), en el contexto del concepto estricto de autor. A pesar de que ambos también plantean numerosos problemas en la aplicación de los delitos especiales y ninguno ofrece por sí solo soluciones completamente satisfactorias⁶¹¹.

Los delitos especiales, por definición, son aquellos que exigen una especial condición, relaciones o cualificación en el autor, lo que permite afirmar, en otras palabras, que el

⁶⁰⁹ Tal y como explica, entre muchos otros, RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 320 n. 36, “(...) si se defiende la accesoriadad cualitativa estricta, se requiere que en el hecho del autor concurren tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. La accesoriadad cualitativa, por lo tanto, hace depender el hecho del partícipe de ciertas cualidades del hecho del autor principal. Ahora bien, también se puede atender, para valorar la conducta del partícipe, al criterio de la accesoriadad cuantitativa, que hace depender el castigo de la conducta del partícipe del grado de ejecución alcanzado por la acción del autor; una clasificación anterior es la que distingue entre accesoriadad mínima, bastando que el autor principal haya concretado el tipo legal, accesoriadad limitada, la actuación del autor debe ser típica y antijurídica, accesoriadad máxima, en la que se exige que el autor sea además culpable e ‘hiperaccesoriadad’, cuando las condiciones personales de autor principal, que tienen por efecto aumentar o disminuir la penalidad, se transmiten al partícipe”.

⁶¹⁰ Cfr. con ulteriores referencias alemanas, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 150 n. 366. También cfr. DONNA, *LH-Bacigalupo*, I, 2004, 182; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 258.

⁶¹¹ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 166.

legislador condiciona la afirmación de la autoría, precisamente, a la concurrencia en el sujeto de dicha cualidad. En consecuencia, en principio, habría que distinguir entre aquellos sujetos en quienes concurren los elementos cualificantes y aquéllos en quienes dichos elementos no concurren, considerando a los primeros autores y a los segundos meros partícipes⁶¹². Ahora bien, la posibilidad de distinguir entre autores y partícipes es la base del concepto restrictivo de autor, pero, por el contrario, una estricta aplicación del concepto unitario de autor (formal) llevaría, en principio, a concluir que todo interviniente en el hecho delictivo tendría que ser considerado autor⁶¹³. Como vamos a ver a continuación, esta afirmación admite diversas matizaciones y requiere de una explicación.

En opinión de la doctrina dominante, el concepto unitario de autor debe ser rechazado como criterio válido para la determinación de la autoría en los delitos especiales⁶¹⁴, por las siguientes razones: a) por la incapacidad del concepto unitario de autor para tener en cuenta la diferencia de injusto entre la conducta del *intraneus* y la del *extraneus*; b) por la incapacidad del concepto unitario de autor para tener en cuenta el carácter accesorio de la intervención del *extraneus* en relación con la conducta del *intraneus*.

- a) ¿Son compatibles los conceptos unitario y restrictivo de autor con el carácter accesorio de la intervención del *extraneus* en relación con la del *intraneus*?

La objeción a la compatibilidad del concepto unitario de autor con los delitos especiales, se suele atribuir a GALLAS⁶¹⁵. Según este autor, sería materialmente correcto distinguir entre

⁶¹² Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 258.

⁶¹³ Así, GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 258, quien afirma: “En hipótesis, dos y no más, serían las alternativas imaginables en estos delitos: no distinguir entre unos y otros, considerando autor del hecho delictivo a todo interviniente en los mismos, o distinguir entre aquellos sujetos en quienes concurren los elementos referidos y aquéllos en quienes dichos elementos no concurren, considerando a los primeros autores y a los segundos meros partícipes. *Tertium non datur*. En puridad de conceptos, la coherente utilización de un concepto unitario de autor formal para la determinación de la autoría debería conducir, forzosamente, a la primera de estas dos opciones. Esto es, a la equiparación de todos los intervinientes en el delito especial en la autoría”.

⁶¹⁴ Cfr. GALLAS, *Niederschriften* 2, 1958, 68; *Beiträge*, 1968, 113, 162; JESCHECK, *Niederschriften* 2, 1958, 98; WELZEL, *Niederschriften* 2, 1958, 99; ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 489; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 259.

⁶¹⁵ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 151; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 274. Cfr. GALLAS, *Materialien I*, 1954, 143; *ZStW* 69 (1957), Sonderheft, 40;

intranei y *extranei* para imponer penas diferentes en los delitos especiales, pero opina que con esta diferenciación se abandonaría el concepto unitario de autor. Ahora bien, si se les considera autores tanto a *intranei* como *extranei*, observa que la unidad del concepto de autor se salva solo aparentemente, porque habría que admitir una accesoriedad de la intervención del *extraneus* en relación con la del *intraneus*⁶¹⁶. Afirma aquel autor que “(...) la colaboración del *extraneus* no sería un injusto punible por sí mismo, sino gracias a su apoyo en el hecho del ‘verdadero autor’. Sin la intervención de un funcionario la colaboración de no funcionarios en un delito de funcionarios propio sería impensable. Se trataría pues en realidad de una forma accesoria de colaboración y según ello no de autoría, sino de participación”⁶¹⁷.

Siguiendo a LANGER⁶¹⁸, el contenido de injusto de los delitos especiales está compuesto por dos elementos. Primero, por un injusto especial, que se basa en la cualificación especial que se exige típicamente, que es propio de los delitos especiales, y, segundo, por un injusto normal (o común) que es común a todos los delitos. En este sentido, como demuestra DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, la crítica de GALLAS resulta parcialmente cierta⁶¹⁹. Efectivamente, en el concepto unitario de autor es preciso aceptar que existe una relación de accesoriedad. El injusto de unos autores depende del injusto de otros autores. Sin embargo, dicha accesoriedad solamente se da en una parte, en lo relativo a la cualidad personal que conforma el injusto especial, pero no en relación con el injusto normal o común. El injusto de los intervinientes no cualificados no depende (no está relacionado accesoriamente) del

Niederschriften 2, 1958, 68 y anexo 14, 34; *Beiträge*, 1968, 162. No obstante, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 151 n. 370, cita a otros autores que, en sentido similar a GALLAS, antes y después de éste, planteaban esta crítica, v. gr. BEILING, *Lehre vom Verbrechen*, 1960, 457 s.; DROST, *ZStW* 51 (1931), 372; BOLWIEN, *Ausdehnung*, 1938, 36 s.; DIETZ, *Täterchaft*, 1957, 109 s.; JESCHECK, *Niederschriften* 2, 1958, 98; JAKOBS, *AT*, 1983, 494.

⁶¹⁶ GALLAS, *Materialien I*, 1954, 143; *ZStW* 69 (1957), *Sonderheft*, 40; *Niederschriften* 2, 1958, 68 y anexo 14, 34.

⁶¹⁷ GALLAS, *Materialien I*, 1954, 143. Traducción de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 152.

⁶¹⁸ Cfr. LANGER, *Das Sonderverbrechen*, 1972, 214, 272, 390 ss.; *Lange-Fs.*, 1976, 260.

⁶¹⁹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 154.

injusto normal o común de los intervinientes cualificados, porque el concepto unitario de autor se funda precisamente en el rechazo de la accesoriedad común⁶²⁰.

En este orden de ideas, en los delitos especiales, el *extraneus* se encontraría en una doble relación de dependencia con respecto al *intraneus*: una que operaría en un plano fáctico, porque el hecho del no cualificado no constituye injusto penal alguno en el que se pueda apoyar el injusto del otro; y la otra, en un plano normativo, dependencia que se refiere a la peculiaridad específica del delito en los delitos especiales, al injusto especial. En los delitos especiales, la responsabilidad del *extraneus* dependerá de que se produzca una intervención en el hecho dotada de un contenido de injusto especial⁶²¹.

Ahora bien, tal y como pregunta DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, ¿acaso la aceptación de este tipo de accesoriedad respecto al injusto especial llega a contradecir la esencia del concepto unitario?⁶²² Entiendo que la aceptación de este tipo de accesoriedad parece coherente con las premisas del concepto unitario: interpretación extensiva de los tipos de la Parte especial y rechazo de la accesoriedad cualitativa normal o común⁶²³; y, además, parece ser la única solución posible para explicar la existencia de delitos especiales en un sistema unitario y poder castigar a los *extranei*. Como explica DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO⁶²⁴, de no existir ese apoyo en el injusto especial de otro, no hay forma de armonizar la extensión del tenor literal de los tipos de la Parte especial con la existencia de delitos especiales y conseguir a la vez un castigo de los *extranei*. De otra manera, no sería posible castigar como autores a los que causan de modo objetivamente imputable la muerte del hijo de uno de ellos o la destrucción de documentos de un funcionario. En sus palabras, “(...) si no hay ese apoyo en el injusto del padre o del funcionario, estos delitos no podrían castigarse nunca como

⁶²⁰ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 154; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 275.

⁶²¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 154 ss.; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 275.

⁶²² Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 155.

⁶²³ Así también, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 155; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 275 s.

⁶²⁴ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 155 s.

delitos especiales, es decir, con un contenido de injusto especial o habría que interpretarlos restrictivamente, es decir, castigando solo al padre que, de propia mano, a través de un instrumento o con otros mate a su hijo, etc., lo cual sí que contradice la premisa general del concepto unitario, es decir, la interpretación extensiva de los tipos^{625/626}.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO pone de manifiesto que habría una tercera vía, que es la que defiende BLOY para la OWiG alemana⁶²⁷, según la cual se podría castigar a los *extranei* sin derivar su injusto del *intraneus*. Consistiría en considerar que la cualificación personal no fundamenta en estos delitos injusto adicional alguno y que se trata de un elemento más puramente descriptivo y no valorativo de la conducta típica. Pero esta interpretación termina negando la existencia de verdaderos delitos especiales y, en consecuencia, se encuentra con serias dificultades para explicar, entre otras cosas, la diferencia de pena entre un delito especial impropio y el delito común que le corresponde⁶²⁸.

Por último, es preciso afirmar que el concepto restrictivo de autor es compatible con el carácter accesorio de la intervención del *extraneus* en relación con la intervención del *intraneus*, no solo en relación con el injusto especial, sino también en relación con el injusto normal o común. Es decir, el injusto del *extraneus* dependerá tanto de la intervención de un

⁶²⁵ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 155 s.

⁶²⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 149 s., propone dos interpretaciones posibles del tipo penal (delito especial) del parricidio para ilustrar las posibles lecturas que podría tener en el ámbito del concepto unitario de autor: “Si el concepto unitario se basa legalmente en una interpretación auténtica extensiva del tenor literal de los tipos de la parte especial, en los delitos especiales cabrán dos posibles lecturas. Lo vemos claramente con el ejemplo del parricidio que reducimos, para simplificar, al caso del padre que mata a su hijo. Si el precepto de la parte especial dice: ‘El padre que matare a su hijo será castigado con la pena X’, desde un concepto unitario habrá dos posibles lecturas: 1ª: ‘El que a modo a él objetivamente imputable cause (o mejor colabore a) que un padre mate [y recuérdese que matar en un concepto unitario es algo más que hacerlo de propia mano, sirviéndose de otro como de instrumento o hacerlo con otros, por lo que la formulación del texto equivaldría a la siguiente: ‘El que cause o fomente... la muerte del padre de uno de los intervinientes’] a su hijo será castigado con la pena X’; 2ª: ‘El padre que de modo a él objetivamente imputable causa (o colabora en) la muerte de su hijo será castigado con la pena X’. Ambas interpretaciones las considero posibles. La primera me parece más conveniente, pues no deja por fuera del castigo a los *extranei*, aunque suponga la aceptación de una cierta accesoriedad como veremos. De tal interpretación parto, pero advierto que, incluso si se partiera de la otra, en los sistemas legislativos que recogen un concepto unitario se incluyen normas específicas para los delitos especiales que permiten de *lege lata* la interpretación de la que aquí parto y el castigo de los extraños”.

⁶²⁷ Cfr. BLOY, *Beteiligungsform*, 1985, 157 ss. Es aceptable para la OWiG alemana, pero resulta criticable para el Derecho penal, así BLOY, *Beteiligungsform*, 1985, 159, 164.

⁶²⁸ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 155 n. 385.

sujeto cualificado “autor” en relación con la cualidad personal como en relación con el hecho delictivo que ha de ser típico y antijurídico.

- b) ¿Son idóneos los conceptos unitario y restrictivo de autor para tener en cuenta la diferencia de injusto entre la conducta del *intraneus* y la del *extraneus* en los delitos especiales? Y además, ¿resultan idóneos para apreciar la posible diferencia de merecimiento de pena entre la conducta del *intraneus* y la del *extraneus*?

Esta pregunta parte de la base de que los injustos del *intraneus* y del *extraneus* son diferentes. Diferencia que se puede apreciar en dos niveles separables. El primero, en relación con la atribución de responsabilidad a título de autoría o de participación. El segundo, en sede de determinación de la pena. En consecuencia, en primer lugar, se analiza muy brevemente la diferencia en el injusto del *intraneus* y del *extraneus*, para luego estudiar las posibilidades del concepto unitario de autor y del concepto restrictivo de autor para tener en cuenta esa diferencia en el ámbito de atribución de responsabilidad a título de autor o de partícipe y en cuanto al merecimiento de pena.

La diferencia de desvalor en el injusto del *intraneus* en relación con la del *extraneus* se fundamenta porque el primero tiene una cualificación personal, de la que carece el segundo. Y, dicha falta de cualificación especial, aleja o distancia al *extraneus* (en caso de participación *stricto sensu*) del ámbito típico en los delitos especiales. El *extraneus* tiene una conexión con lo típico, pero es menor que en los casos normales, lo cual, no obstante, justifica su punición⁶²⁹, aunque con una rebaja⁶³⁰.

Ahora bien, afirmar que *intranei* y *extranei* merecen una pena diferente presupone, a su vez, el conocimiento de los criterios que permiten determinar el merecimiento de pena de los intervinientes cualificados y no cualificados⁶³¹. Así, en relación con el *intraneus*, dichos

⁶²⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 150 n. 367, afirma que “(...) es lógico castigar a los extraños independientemente del concepto de autor del que se trata, pues en los delitos especiales se protegen intereses generales que pueden ser puestos en peligro no sólo con la conducta del especialmente cualificado, sino también con la de otros”.

⁶³⁰ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 161 s.

⁶³¹ Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 273 s.

criterios están estrechamente vinculados al fundamento material de la categoría de los delitos especiales que se acoja como válida. Y en relación con el *extraneus*, dichos criterios están vinculados con las consecuencias que se vinculan a la intervención de un sujeto que carece de la cualificación personal. No obstante, que la ausencia del elemento que cualifica al *intraneus* permita atenuar la pena del *extraneus* no es, ni mucho menos, un problema resuelto de manera unánime. La doctrina discute intensamente si la intervención del *extraneus* es siempre menos merecedora de pena que la intervención del *intraneus*, como se analiza en el apartado relativo a la comunicabilidad de las circunstancias (del autor *intraneus* al partícipe *extraneus*)⁶³²; ello depende, por ejemplo, del tipo de delito especial que se trate.

Pero entonces, ¿es idóneo el concepto unitario de autor para tener en cuenta la diferencia de injusto entre la conducta del *intraneus* y la del *extraneus* en los delitos especiales? Y además, ¿resulta idóneo para apreciar la posible diferencia de merecimiento de pena entre la conducta del *intraneus* y la del *extraneus*?

Como se planteaba en la exposición básica de los conceptos unitario y estricto de autor, el concepto unitario de autor tiene, al menos, dos versiones⁶³³: a) una inicial, clásica, que KIENAPFEL denominó “concepto unitario formal”⁶³⁴, que defendía que todo participante en un hecho es autor del mismo sin distinguir ulteriormente las distintas formas en que puede darse la autoría; y b) una posterior, “unitario funcional” o “material”⁶³⁵, según la cual, partiendo de la base que todo participante en el hecho es autor del mismo, se pueden definir distintas figuras de autoría, que podrían merecer en algunos casos, penas diferentes.

En este sentido, no todos los autores que defienden un concepto unitario de autor lo hacen tomando como fundamento material la teoría de la equivalencia de las condiciones. De hecho, como bien prueba DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, pocos autores lo hacen⁶³⁶. En

⁶³² Cfr. *infra* p. 463.

⁶³³ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 65 ss.

⁶³⁴ Cfr. KIENAPFEL, *NJW* 1970, 1827 ss.

⁶³⁵ Cfr. KIENAPFEL, *NJW* 1970, 1827 ss.; *Einheitstäter*, 1971, 15 n. 24.

⁶³⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 67 ss., 73.

consecuencia, para la mayoría de los defensores del concepto unitario, no es que todos los sujetos que intervengan en el hecho son autores porque no sea posible distinguir entre ellos (porque cada uno sea causa del resultado delictivo), sino más bien porque tal distinción no es conveniente hacerla en sede del tipo, sino en un momento posterior más flexible, en sede de la determinación de la pena⁶³⁷.

En consecuencia, la objeción según la cual el concepto unitario de autor es incapaz de tener en cuenta el diferente merecimiento de pena que habitualmente podría existir entre las conductas realizadas por *intraanei* y *extranei*⁶³⁸, no es completamente cierta. Parte de una premisa equivocada, la consideración de que todos los intervinientes en el hecho como autores del delito está directamente relacionada con una equiparación en cuanto a la pena de sus intervenciones⁶³⁹. Como quedó dicho, si bien todos serán nombrados autores, no todos lo serán de la misma manera, y dichas diferencias pueden quedar expresadas en el diferente merecimiento de pena.

En relación con el concepto restrictivo, hay que hacerse la misma pregunta ¿es idóneo el concepto restrictivo de autor para tener en cuenta la diferencia de injusto entre la conducta del *intraaneus* y la del *extraneus* en los delitos especiales? Y además, ¿resulta idóneo para apreciar la posible diferencia de merecimiento de pena entre la conducta del *intraaneus* y la del *extraneus*?

El concepto restrictivo de autor, como bien sabemos, sí parte de la distinción entre conductas de autoría y participación, por lo que, los diferentes desvalores de los injustos de *intraanei* y *extranei* quedan reconocidos en la propia atribución de responsabilidad penal a título de autor o de partícipe. No obstante, el sistema diferenciador no garantiza, por sí mismo, un correlativo reconocimiento de dicha diferencia en sede de determinación de la pena⁶⁴⁰. Tal y como menciona GÓMEZ MARTÍN, “(...) es cierto que un sistema distintivo

⁶³⁷ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 72 s. Así lo reconoce, también, GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 261 ss.

⁶³⁸ Ya en este sentido, JESCHECK, *Niederschriften, II, AT*, 1958, 98.

⁶³⁹ Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 260.

⁶⁴⁰ Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 270.

entre autoría y participación permitirá concebir como autor de un delito especial al sujeto en quien concurren las cualidades, relaciones o circunstancias exigidas por el tipo. Pero ello no significa necesariamente que la valoración adecuada del grado de merecimiento de pena atribuible a la aportación de cada interviniente se encuentre ya asegurada”⁶⁴¹.

De hecho, las legislaciones⁶⁴² que equiparan para toda clase de delitos la pena del inductor y del cooperador necesario a la del autor (sin permitir la atenuación de la pena por la no concurrencia de los elementos, relaciones o circunstancias exigidos por el tipo del delito especial) rechazan claramente que la intervención en un delito especial de un *extraneus* merezca siempre menos pena que la del *intraneus*⁶⁴³. Por lo que, en dichas legislaciones, la capacidad judicial para modular la pena en atención al diferente desvalor de las intervenciones de un sujeto cualificado como de uno no cualificado, se encontraría prácticamente igual de limitada que en un sistema no diferenciador⁶⁴⁴.

Así las cosas, la ley puede partir de un concepto restrictivo de autor que diferencie entre autoría y participación, de acuerdo con el cual solo el *intraneus* pueda ser autor, mientras que *extraneus* sea partícipe. Sin embargo, si las penas que pueden terminar recibiendo son iguales, difícilmente puede argumentarse que un concepto restrictivo de autor resulta preferible que un concepto unitario, en tanto en cuanto, si bien la diferencia de injusto entre

⁶⁴¹ GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 270.

⁶⁴² Según DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 163, un ejemplo de que un sistema diferenciador y accesorio no garantizaría la existencia de una regulación que tenga en cuenta las diferencias de desvalor entre las conductas de *intraneus* y *extraneus* lo constituye la regulación prevista para los delitos especiales impropios en el §28 del StGB.

⁶⁴³ Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 270. Es preciso tener en cuenta, tal y como lo pone de relieve este autor, que “(...) no es correcto afirmar que un sistema que castigue con la misma pena a autor e inductor incurre en un concepto unitario de autor. Como ya ha sido señalado *supra*, lo que realmente caracteriza al concepto unitario de autor es que dicho concepto ignora la existencia de diferencias objetivas entre autoría y participación. Y no cabe duda que este aspecto es tenido en cuenta, en cambio, por un sistema diferenciador entre autores y partícipes, aunque en ocasiones puedan coincidir las penas de unos y otros. Lo que distinguiría a un concepto de autor como unitario, en suma, no sería que todos los intervinientes en el hecho serían castigados con idéntica pena [como se ha señalado *supra*, en algunas de las legislaciones que incorporan un concepto unitario de autor, como, por ejemplo, el Código Penal italiano de 1930, el legislador dispone la posibilidad de tener en cuenta la probable distinta entidad de las aportaciones al hecho en el momento de la determinación de la pena], sino que ninguno de ellos sería reconocido como partícipe”.

⁶⁴⁴ Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 270.

intranei y *extranei* queda considerada en sede de la tipicidad, luego, este concepto no siempre será idóneo para apreciar la correlativa diferencia en sede de determinación de la pena⁶⁴⁵.

En suma, es posible afirmar que tanto desde un concepto unitario de autor como desde un concepto restrictivo de autor, *intranei* y *extranei* podrían terminar recibiendo la misma pena, o no⁶⁴⁶. Por lo que una solución al problema del distinto desvalor de conductas podría lograrse con normas que establezcan marcos penales adecuados al mismo en cualquiera de los dos sistemas, o bien normas de determinación de la pena que permitan ajustarla de un modo conveniente⁶⁴⁷. En palabras de GÓMEZ MARTÍN, “(...) esto significa que la ponderación de la supuesta diferencia de merecimiento de pena de las distintas intervenciones en juego que se haga constituye, en todo caso, un proceso que opera de modo independiente al concreto concepto de autor que se defiende”⁶⁴⁸, o en palabras de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, “(...) pues bien, entonces resulta que tanto en un sistema como en otro los *extranei* responden de modo similar e igual que un *intraneus* que hiciera lo que ellos hacen, con lo que se demuestra que en puridad, ni en el sistema unitario ni en el diferenciador se está teniendo en cuenta el distinto (menor) contenido de injusto que en el *extraneus* pudiera haber por no concurrir en él la cualidad personal. Algunas legislaciones disconformes con la injusticia de la solución, establecen normas especiales al respecto, (...) pero tales normas son en mi opinión independientes del sistema de autoría que se siga”⁶⁴⁹.

⁶⁴⁵ Así, GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 270: “Pero si, finalmente, ambas clases de sujetos podrían acabar recibiendo la misma pena, difícilmente podrá argumentarse, con razón, que en los delitos especiales será preferible aplicar un concepto restrictivo de autor que defender un concepto unitario, con apoyo en el argumento de que el primero atendería a una diferencia de merecimiento de pena obviada por el segundo”.

⁶⁴⁶ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 162 ss.; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 272.

⁶⁴⁷ Así propone DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 166.

⁶⁴⁸ GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 272.

⁶⁴⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 157, 167.

iii) Críticas a cada uno de los conceptos de autor

Estos dos conceptos de autor han sido desarrollados doctrinalmente y los legisladores de diversos países han acogido, usualmente, uno u otro claramente⁶⁵⁰. Sin embargo, el caso español ha sido diferente, el legislador ha dejado abierta a la interpretación qué concepto de autor es el adoptado positivamente. El CP 1944/73, anteriormente vigente, no acogía claramente un concepto restrictivo de autor, aunque la doctrina en materia de codelincuencia normalmente lo interpretaba así. Y el vigente CP, si bien admite también diversas interpretaciones, contiene indicios, y más claros que en el anterior CP, de que se parte de un concepto restrictivo de autor, pero no deja de ser una cuestión profundamente discutida. El problema acerca del concepto de autor que acoge el CP se analiza en más detalle *infra*.

Se ha discutido, no obstante, si existen buenas razones previas a la interpretación del texto legal (y a la decisión legislativa) que lleven a considerar preferible a uno (u otro) de estos conceptos de autor⁶⁵¹. Las razones que se han dado a favor y en contra de cada uno de estos conceptos se pueden agrupar en tres grupos: razones prejurídicas, razones dogmáticas y razones político-criminales⁶⁵².

a) Razones prejurídicas

Cuando se habla de razones prejurídicas, nos referimos a aquellas que con carácter previo a la valoración jurídica (a que el Derecho traspase con sus categorías y dogmas la realidad óntica y social) pueden llegar a fundamentar la distinción entre los intervinientes en un hecho delictivo. Si lo formuláramos como una pregunta, ¿la autoría y la participación pueden ser (además) conceptos prejurídicos? ¿Es posible conocer antes del Derecho dicha distinción y

⁶⁵⁰ Cfr. PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriadad*, 1990, 258 s., respecto al derecho positivo italiano y austriaco, que adoptan un modelo unitario formal y funcional respectivamente. En el Derecho positivo alemán, cfr. PÉREZ MANZANO, *Autoría y participación imprudente*, 1999, 26.; SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, *La codelincuencia*, 2001, 35.

⁶⁵¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 120.

⁶⁵² Sigo en esta clasificación a RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 320 ss.

en qué medida? Si esto fuera posible, por supuesto, el Derecho penal tendría que reconocer la distinción (realidad prejurídica) también entre sus categorías.

Esta alternativa de explicación y fundamentación prejurídica de la distinción entre autoría y participación fue defendida por partidarios del concepto restrictivo de autor, según, principalmente, dos visiones. Un sector doctrinal⁶⁵³ propuso entender que la diferenciación entre autoría y participación se daba en un plano ontológico según la llamada “naturaleza de las cosas”⁶⁵⁴. Según esta postura, la realidad pre-jurídica distinguiría entre autoría y participación por lo que se impondría de forma (precisamente) natural y solo tendría que ser, posteriormente, recogida positivamente.

En la misma línea, pero en el plano social, otro sector doctrinal⁶⁵⁵ defendió que la conciencia social diferenciaría entre los intervinientes según su aportación al hecho. Distinción que quedaría plasmada en el lenguaje común, en el que se utilizan distintas expresiones para designar distintas percepciones de la realidad: “autor”, “partícipe”, “inductor”, “cómplice”. Todas estas expresiones tendrían un significado concreto que sería violentado llamando a todo interviniente, “autor”.

En suma, como sugiere DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, la idea que subyace en las posturas que defienden la distinción entre autoría y participación según la naturaleza de las cosas o el lenguaje ordinario es la de que la visión generalizada en la sociedad, la imagen que de los fenómenos participativos (en este caso los delictivos) se tiene, se corresponde más bien con el sistema diferenciador y accesorio, que valoraría además de diferentes formas la conducta de unos y otros participantes. La conciencia popular, la experiencia cotidiana, etc., distinguirían (formal y valorativamente) entre formas de intervención, tendrían éstas ya un contenido prejurídico (naturaleza de las cosas) que el legislador no puede contradecir con un

⁶⁵³ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 120, 146 s., para una relación de los autores que han vinculado la distinción entre autoría y participación a razones ontológicas.

⁶⁵⁴ Expresión que tomo de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 120 ss.

⁶⁵⁵ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 145, para una relación de los autores que vinculan la distinción entre autoría y participación a un plano social.

concepto unitario de autor. Las formas de imputación de un hecho a un sujeto como autor y partícipe le vendrían prefiguradas al Derecho penal⁶⁵⁶.

Ahora bien, a estas propuestas se ha contestado que el obstáculo principal para la postura de la “naturaleza de las cosas” consiste en poder explicar esa realidad ontológica, que es de difícil aprehensión. En relación, con la postura del plano social se ha dicho que en la conciencia social y en el lenguaje popular no es posible encontrar una diferenciación fiable entre las aportaciones de los sujetos intervinientes, en tanto en cuanto una misma realidad puede llegar a ser explicada o expresada de maneras diferentes⁶⁵⁷. En consecuencia, no sería posible encontrar unos tales conceptos prejurídicos que obliguen al legislador a plasmar positivamente una distinción entre autoría y participación, razón por la cual el concepto unitario de autor podría llegar a reflejar la realidad de modo igualmente aceptable a como lo hace el concepto restrictivo⁶⁵⁸.

⁶⁵⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 146.

⁶⁵⁷ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 147, plantea gráficamente la cuestión a través de un interesante ejemplo: “Cierto que la conciencia popular de la vida cotidiana, el análisis de los fenómenos participativos, etc., muestra que no a todo interviniente en un hecho se le contempla en una misma posición, sino que más bien se alude a papeles diferenciados: ‘Pedro ha hecho un pastel, porque se lo pidió Juan; la receta se la dio Luis y le ayudó José’ es la forma común de expresar las posiciones de los que han intervenido de algún modo en la elaboración de un pastel. Según eso, Pedro sería el autor, Juan el inductor y Luis y José los cooperadores (cómplices) de distinta importancia probablemente. Pero también está claro que la forma de hablar y de entender el fenómeno no tiene por qué ser tan precisa y muy bien podría decirse: ‘Entre Pedro y José han hecho un pastel’, cuando en realidad el segundo se limitó a ayudar al primero, con lo cual el pinche que ayudó al cocinero pasaría en la conciencia social expresada por el lenguaje común de ser cómplice a ser coautor. Ello demuestra que buscar en esos conceptos prejurídicos una clara distinción de las formas de intervención es una tarea destinada al fracaso”. Así también, PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 156 ss., que señala que “el lenguaje corriente y las concepciones populares no pueden tener valor decisivo para definir y delimitar la autoría y participación, sino que a lo sumo pueden servir como criterio secundario, por su valor orientativo”, siguiendo a DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO.

⁶⁵⁸ De esta opinión es DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, que incluso otorgando un valor indiciario a las “imágenes prejurídicas”, que diferencian las clases de intervención según el tipo de aportación realizada a un mismo hecho, considera que no constituye argumento suficiente por sí solo para oponerse a un concepto unitario. En este sentido, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 147, afirma que “(...) a lo sumo tales imágenes prejurídicas pueden ser un indicio que el legislador no puede ignorar burdamente de cómo se atribuyen funciones, incluso parcelas de responsabilidad en una obra humana en que intervienen varios, como puede ser la obra delictiva. Pero con ello no se le puede objetar absolutamente nada al concepto unitario en su versión funcional, que describe las distintas formas de intervención en correspondencia con los diferentes modos de aparecer los mismos en la realidad social cotidiana”.

Lo importante es que, como señala DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, el Derecho no resulte contradictorio con la realidad social, sino más bien coherente: castigar al que actúa directamente, a través de otro, con otros, induce o ayuda. El cómo (no solo el cuánto) del castigo depende de valoraciones jurídicas por lo que la discusión debe centrarse en si es conveniente jurídico-penalmente castigar al que induce o al que ayuda (sean luego definidos como autores, inductores o cooperadores) de forma “dependiente” de la conducta de otro, y entonces discutir acerca de la conveniencia del principio de accesoriedad⁶⁵⁹. Pero el concepto de autor solo puede derivarse de la interpretación extensiva o restrictiva de los tipos de la Parte especial, según la adecuación a los fundamentos del Derecho penal de un Estado de Derecho⁶⁶⁰, como se verá a continuación.

b) Razones dogmáticas

En el plano dogmático la pregunta fundamental es cuál de los dos conceptos se ajusta mejor a los presupuestos y fines de un Estado de Derecho. Se ha entendido, tradicionalmente que el concepto restrictivo de autor se ajusta más y mejor tanto por la distinción entre autores y partícipes, como por la aplicación del principio de accesoriedad⁶⁶¹; y, correlativamente, que el concepto unitario de autor no responde a los principios que rigen la legislación penal en un Estado de Derecho⁶⁶². Las críticas que se le hacen al concepto unitario de autor en este sentido son fundamentalmente dos: a) que no respeta el principio de legalidad, en su vertiente de determinación y taxatividad; b) que no respeta los principios de *ultima ratio* e intervención mínima.

Según la primera de las críticas, el concepto unitario de autor difumina los límites de lo típico cuando extiende el ámbito de responsabilidad de los tipos de la Parte especial a todos los sujetos que intervienen en la realización del hecho, sin ninguna distinción. Por lo que se

⁶⁵⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 149.

⁶⁶⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 149.

⁶⁶¹ Cf. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 130; *DPCrim* 2004, 36; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 60 s.; *FS-Roxin*, 2001, 583; *RDPC* 2003-2, 97 s.; BLANCO CORDERO, *Las acciones neutrales*, 2001, 16.

⁶⁶² Cf. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 129; *DPCrim* 2004, 36.

incurre en una falta de determinación de las conductas que resultan abarcadas por el tipo penal⁶⁶³. No obstante, esta crítica puede referirse solo al concepto unitario (formal) “causalista” que se funda en la teoría de la equivalencia de las condiciones (según el cual se entendía que toda aportación causal en el hecho poseía relevancia penal equivalente a los aportes de los demás). Puesto que, otras posturas, que se encuadran en el concepto unitario de autor pero introducen elementos ulteriores como la imputación objetiva, moderan o limitan precisamente dicha extensión excesiva de la tipicidad⁶⁶⁴. Y, además, la existencia de preceptos en la Parte general que prevén claramente interpretaciones extensivas de los tipos de la Parte especial salvaría, al menos formalmente, el principio de legalidad⁶⁶⁵. El concepto restrictivo, no obstante, resulta más respetuoso de este principio, porque no solo diferencia entre autoría y participación, sino que, como ya se advertía, respeta el principio de accesoriidad. En consecuencia, para poder atribuir responsabilidad penal al inductor o al colaborador (cooperador o cómplice) es preciso que un tercero actúe típica y antijurídicamente, en calidad de autor⁶⁶⁶. He ahí una clara restricción del ámbito de lo típico⁶⁶⁷.

⁶⁶³ Cfr. PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriidad*, 1990, 260; SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 9.

⁶⁶⁴ Cfr. PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriidad*, 1990, 260; Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 129.

⁶⁶⁵ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 130; *DPCrim* 2004, 36.

⁶⁶⁶ Cfr. PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriidad*, 1990, 261 s.

⁶⁶⁷ Conforme al concepto unitario “puro”, que no aplica este principio, se castiga a quien induce o colabora con un tercero a la realización de un hecho delictivo, independientemente de que el tercero lleve a cabo el hecho o lo intente, siempre y cuando se dé en la conducta del inductor o colaborador los requisitos de tipicidad objetiva y subjetiva requeridos. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 131, 201, lo pone de manifiesto a través de un muy buen ejemplo: “En un concepto unitario funcional en puridad se castigará por homicidio a quien mate a otro con sus manos o sirviéndose de un tercero, o fomente una muerte ajena induciendo a otro a que mate de esa forma o colaborando con éste en cualquier modo mientras se den los requisitos normales del tipo objetivo y subjetivo en él mismo. Sin embargo, en un sistema de accesoriidad limitada, se castiga a quien mate a otro de manera típica y antijurídica (con sus manos, valiéndose de un tercero o con otros) y a quien induzca de modo antijurídico (para él) o colabore o fomente de otro modo antijurídico (para él, hasta aquí igual que en el sistema unitario) la muerte de un tercero realizada por una persona que actúa a su vez típica y antijurídicamente (he aquí la restricción que hace que el tipo quede más perfilado) y en conexión con la acción del mismo”.

En relación con la segunda crítica que se le formula al concepto unitario de autor se dice que amplía peligrosamente la punibilidad, puesto que todas las intervenciones relacionadas con el hecho típico, son calificadas, en principio, como de autoría, y así se incluye en la redacción típica de la conducta. A partir de aquí, y atendiendo a determinadas disposiciones legales, que están contenidas normalmente en la Parte general, se va delimitando y reduciendo la pena que corresponde a cada uno de los sujetos que tomaron parte en el hecho delictivo⁶⁶⁸. El concepto restrictivo, por el contrario, parte de un mínimo que restringe el ámbito de lo punible: solo determinadas formas de intervención caben en el tipo, aquellas que se encuadran en la categoría de la autoría, mientras que las demás formas de intervención en el hecho típico se añaden posteriormente, siempre y cuando cumplan con los requisitos necesarios para ello. Y en consecuencia, como bien lo señala DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, parece preferible dada la necesaria imperfección del legislador, “(...) partir de un concepto restrictivo de autor y unas formas de participación accesorias, a las que posteriormente se vayan ‘sumando’ casos más o menos concretos de excepción al sistema allí donde lo exija el merecimiento y necesidad de pena de determinadas conductas, la justicia material, que, a la inversa, partir de una punición bastante general, para luego ir ‘restando’ con disposiciones más o menos concretas de la ley los casos que no se consideran dignos de castigo o se estimen dignos de un castigo diferente al que se deduce de las normas generales, porque, dada la esencia del Derecho penal, su carácter de *ultima ratio*, lo enérgico de sus consecuencias, lo importante de la seguridad jurídica y la claridad en la descripción de las conductas punibles, es más grave (y probablemente más grave que ocurra) un olvido en la ‘resta’, es decir que una conducta no merecedora y necesitada o dudosamente merecedora y necesitada de pena sea penada, que un olvido en la ‘suma’, es decir que una conducta merecedora y necesitada de pena quede impune”⁶⁶⁹.

⁶⁶⁸ RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 323.

⁶⁶⁹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 201; *DPCrim* 2004, 36.

c) Razones político-criminales

Finalmente, se discute acerca de la conveniencia o preferencia de un concepto de autor sobre el otro con base en razones político-criminales, en concreto con la determinación del marco penal que le correspondería a cada interviniente en la ejecución de un hecho típico. Los partidarios del concepto unitario de autor aducen que éste es preferible puesto que responde de un modo más adecuado al merecimiento y necesidad de pena de los distintos intervinientes en un hecho delictivo y que se evitan, además, las lagunas de punibilidad que se producen conforme a un sistema restrictivo⁶⁷⁰. Dicen que, al tenerse “por equivalentes” todas las aportaciones a un hecho típico, una de las consecuencias más importantes del concepto unitario de autor es la igualdad en el marco penal de todos los intervinientes “autores”⁶⁷¹, por lo que será tarea del juez la concreta determinación de la pena con base en la importancia de la forma de intervención particular y no (como en los sistemas unitarios funcionales) su coincidencia con las categorías previstas positivamente⁶⁷². Sin embargo, a esta argumentación se han opuesto las siguientes objeciones: a) en primer lugar, se dice que no se da la suficiente relevancia al injusto contenido en cada forma de intervención; b) en segundo lugar, que se crea inseguridad jurídica al delegar completamente en el juez la determinación de la pena, lo que puede dar lugar a que se base en juicios de peligrosidad o actitudes internas del sujeto⁶⁷³.

Lo cierto es que la determinación del marco penal que le correspondería a cada interviniente en un hecho delictivo no depende tanto del concepto de autor que se sostenga, como de los criterios de merecimiento y necesidad de pena que se tomen en consideración, son dos planos distintos que permiten el cruce de sistemas⁶⁷⁴. Es decir, se puede defender un sistema restrictivo de autor y, no obstante, mantener un marco penal equivalente para los intervinientes en el hecho típico (que sería por lo demás, el caso de la inducción y de la

⁶⁷⁰ Cfr. PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriidad*, 1990, 262.

⁶⁷¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 186.

⁶⁷² Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 188.

⁶⁷³ Cfr. PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriidad*, 1990, 262.

⁶⁷⁴ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 193.

cooperación necesaria en el vigente CP), que lo contrario, un concepto unitario de autor que discrimine después en sede de determinación de la pena⁶⁷⁵. Por ende, la adopción de un concepto de autor u otro no prejuzga ninguna posición en relación con la determinación de la pena.

Por último, es importante mencionar que, aunque parecen existir, como sugiere la doctrina, razones científicas para apoyar la adopción de un concepto unitario o restrictivo de autor, lo cierto es que la decisión por uno u otro concepto resulta mediatizada por la visión que cada quien tenga del fenómeno de la codelincuencia. En palabras de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, “(...) más que la ‘naturaleza de las cosas’ en sí, lo que pesa en la adopción de un sistema accesorio o uno unitario es de nuevo la imagen que se tenga del fenómeno de la codelincuencia. Si se parte de la idea de que los hechos delictivos son obra de una (o varias personas) en las que otros pueden colaborar, que otros pueden fomentar en distinto grado, es decir, obra de un ‘maestro’ apoyado por distintos ayudantes, entonces en el sistema asociativo delictivo aparece como un sistema de planeta y satélites, de figura central (autor) y figuras marginales (partícipes); en este caso parece más fácil llegar a la idea de la accesoriedad. Si, por el contrario, se piensa en que el hecho delictivo es siempre obra de cuantos intervienen en él, que los actos de unos repercuten en los de otros, pero que el conjunto se comprende como obra de todos, nos alejamos de la idea de accesoriedad cualitativa. Si A, B y C intervienen en un hecho, éste será obra de todos y la mera circunstancia de que la actuación de C no reúna los caracteres necesarios para ser considerada delictiva no conduce en absoluto a decir que la obra desaparece del terreno jurídicopenal; la obra existe y sigue perteneciendo a A y B. En el sistema de figura central y figuras adyacentes las cosas son de otra forma; el

⁶⁷⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 193, considera “(...) que lo mismo que estamos diciendo vale para un sistema restrictivo de autor. Una vez determinado por tal sistema quién es autor y quiénes partícipes, o sea responsables no autónomos, pueden jugar una serie de razones para considerar que unos intervienen, independientemente de su carácter de autores o partícipes, estén sometidos a un marco penal mayor o menor. Por ejemplo, el hecho de participar con actos ejecutivos, si ello no se considera fundamentador de autoría, o el realizar intervenciones muy importantes o inducir puede castigarse con igual o incluso mayor pena que la autoría o determinadas formas de autoría. Se podría establecer también un marco penal mayor para la autoría mediata y la coautoría o algunas formas de ellas que para la autoría inmediata unipersonal, por apreciar el legislador que aquellos modos de intervención revelan una mayor energía criminal, peligrosidad, están ético-socialmente más desvaloradas, causan mayor alarma social, etc., pero todas estas decisiones son en gran medida independientes del concepto de autor”.

hecho de que en la figura central de la obra no concurren los caracteres que la configuran como delictiva podrá hacer en algunos casos (y según las circunstancias) que otro de los intervinientes pase a ser figura central, pero esto muchas veces no ocurrirá y permanecerán solo a la vista unos ayudantes en una obra que no puede ser considerada delictiva y por ello tales ayudantes le serán también indiferentes al Derecho penal”⁶⁷⁶.

B. El concepto extensivo de autor

i) *Exposición básica del concepto extensivo de autor y de las primeras teorías diferenciadoras*

El concepto extensivo de autor se desarrolló con el propósito utilitario de compatibilizar la aplicación de un concepto unitario (o de este modo de interpretar la autoría) con el Derecho positivo, en concreto, con la diferenciación entre autores y partícipes (en sus diferentes formas, inductores y cómplices, o solo cómplices) que los distintos Códigos penales nacionales realizan de manera general (e históricamente)⁶⁷⁷. En este sentido, parte de premisas muy similares a las empleadas por el concepto unitario de autor puesto que reconoce la igualdad sustancial de toda forma de participación: todos los que intervienen en el hecho típico serán considerados autores. No en vano, un sector doctrinal entiende que existen dos sentidos del concepto extensivo de autor: uno amplio, que contiene también al concepto unitario de autor, y uno estricto⁶⁷⁸.

⁶⁷⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 121.

⁶⁷⁷ Lo que constituye precisamente la clave diferenciadora entre concepto unitario y concepto extensivo. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 255; *DPCrim* 2004, 36, lo expresa de la siguiente forma: “La diferencia esencial entre ambos sistemas es que, como sabemos, el unitario o bien propugna sólo de *lege ferenda*, o bien se justifica en ordenamientos jurídicopenales que con bastante claridad lo imponen, es decir que expresamente realizan una interpretación extensiva de los tipos de la parte especial, salvando con ello las pegadas que a tal concepto se le pudieran hacer desde un punto de vista del principio de legalidad formal. El concepto extensivo (no en sentido amplio, que abarcaría al unitario, sino en un sentido más concreto y diferenciado) se caracteriza sin embargo porque casi siempre pretende ser aplicable de *lege lata* y concretamente en sistemas que diferencian entre autoría y participación, suponiendo ésta última la excepción a la autoría general o lo que es lo mismo una causa de restricción de la punibilidad o la tipicidad. Por tanto el concepto extensivo de autor se ve obligado a buscar criterios diferenciadores de la autoría y la participación”.

⁶⁷⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 255.

Para calificar una conducta como de autoría, el concepto extensivo de autor parte de la causalidad, entendida la mayoría de las veces conforme a la teoría de la equivalencia de las condiciones⁶⁷⁹. Así, todas las condiciones que determinan el hecho típico son iguales entre sí y, en consecuencia, toda intervención causal en un hecho típico merece la calificación de autoría independientemente de la aportación realizada. Por ello, una vez resulte demostrada la relación causal entre la conducta de un sujeto y la realización de un resultado lesivo de un bien jurídico, se podrá afirmar su condición de autor (las causas del resultado son equivalentes entre sí). Hasta este punto hay coincidencia con el concepto unitario de autor.

Ahora bien, al encontrarse con los preceptos legales que diferencian entre autores y partícipes, los partidarios del concepto extensivo de autor⁶⁸⁰ (que casi siempre es defendido desde una perspectiva de *lege lata*) se ven obligados a buscar criterios que permitan distinguir entre estas dos categorías (autoría y participación). Razón por la cual proponen entender estos preceptos como causas de restricción de la tipicidad o de la punibilidad, porque de otra manera serían formas de autoría (aunque tal aseveración no es exacta para todas las versiones del concepto extensivo⁶⁸¹). Y este es el punto, como se advertía, en el que los conceptos unitario y extensivo de autor cogen caminos divergentes. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO lo expresa claramente al afirmar que “(...) el concepto extensivo de autor afirmaría que es autor todo el que interviene en el proceso causal que acaba con la producción de un hecho típico y que por tanto solo la existencia de preceptos que describen determinadas formas de intervención (en concreto de inducción y complicidad) hace que las mismas salgan del ámbito

⁶⁷⁹ Si bien la teoría de la equivalencia de las condiciones es la opción más común, no es la única, como bien advierte DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 256, “(...) ni siquiera podemos encontrar un hilo conductor común para todos los defensores del concepto extensivo en el fundamento causal del mismo (más en concreto en el fundamento en la teoría de la equivalencia de las condiciones), pues veremos que algunos autores no parten de los mismos, también veremos que tampoco es ése el fundamento de todas las teorías subjetivas, sino sólo más bien de las que, dentro de ellas, defienden un concepto extensivo de autor”. En el mismo sentido, *vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 36.

⁶⁸⁰ *Vid.*, por todos, y con ulteriores referencias, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 253 ss.

⁶⁸¹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 37.

de la autoría para entrar en el de la participación. Se trata por tanto de causas de restricción de la punibilidad o tipicidad”⁶⁸².

No obstante, la diferenciación entre autoría y participación no se hace siguiendo un único criterio. Pese a encontrar en la doctrina referencias frecuentes que indican que el concepto extensivo de autor se encuentra exclusivamente vinculado a la idea de que solo se distingue entre autor y partícipe en un plano subjetivo, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, considera que es posible distinguir entre dos clases de concepto extensivo de autor: un concepto extensivo-objetivo de autor y un concepto extensivo-subjetivo de autor.

a) El concepto extensivo-objetivo de autor

El concepto extensivo-objetivo de autor⁶⁸³ distingue entre autores y partícipes desde un punto de vista objetivo con base en criterios normativos (y que va, por tanto, más allá de la causalidad). Así, justifica la distinción entre autor y cómplice, valorando la peligrosidad objetiva de cada una de las conductas para un bien jurídico. La conducta que supone una menor peligrosidad (en el plano objetivo) será considerada una forma de participación, en concreto, de complicidad, por ejemplo.

b) El concepto extensivo-subjetivo de autor

Un concepto extensivo-subjetivo de autor⁶⁸⁴ que distingue entre autor y partícipe con base en criterios subjetivos, lo que se explica claramente con base en un fácil silogismo⁶⁸⁵: la premisa mayor de la que parten es la identificación de la parte objetiva con la relación de causalidad, es decir, la causalidad agota la parte objetiva del tipo; la premisa menor consiste en retomar el punto de partida del concepto extensivo, que por lo demás no es diferente al del concepto unitario, y que dice, de acuerdo con la teoría de la equivalencia de las

⁶⁸² DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 255.

⁶⁸³ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 260 ss., 263 ss.

⁶⁸⁴ Cfr. GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 43 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 295 ss.; ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 71 ss.; SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 27 ss.

⁶⁸⁵ Cfr. RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 326 ss.

condiciones, cualquier contribución causal al resultado constituye una aportación equivalente de autoría al mismo. Por lo que no es posible encontrar en el plano objetivo ningún criterio que permita distinguir entre una intervención de autoría y una intervención de participación. En consecuencia, la distinción tiene que hacerse con base en criterios subjetivos, referidos a la actitud interna de los intervinientes en el hecho: será autor el que actúe con ánimo de autor (“*animus auctoris*”), y participe, en cambio, el que lo haga con ánimo de participe (“*animus sociis*”)⁶⁸⁶. En el marco de las teorías subjetivas, no obstante, se han desarrollado fundamentalmente dos teorías que proponen criterios distintos para llevar a cabo la diferenciación entre autores y partícipes, para concretar cómo se determinan esas voluntades:

- La teoría del dolo, según la cual el *animus auctoris* consiste en una voluntad autónoma, independiente de la voluntad de otro; mientras que el *animus socii* es una voluntad dependiente de la del autor y subordinada a la misma⁶⁸⁷. Evidentemente, esta explicación plantea numerosos problemas que van desde la dificultad de conocer la inclinación de la voluntad del sujeto que interviene en un hecho, hasta situaciones absurdas como resultado de aplicar consecuentemente esta teoría, como el hecho de que haya un delito con cómplices, pero sin autor⁶⁸⁸.
- La teoría del interés, que estima que actúa con *animus auctoris* quien lo hace con un interés propio en el hecho, y con *animus socii* quien obra en interés

⁶⁸⁶ Cfr. GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 42 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 315; *DPCrim* 2004, 38.

⁶⁸⁷ Cfr. GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 42 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 315; *DPCrim* 2004, 38.

⁶⁸⁸ Estas situaciones absurdas e inadmisibles son explicadas por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, así: “Cuando la actividad externa del sujeto y su voluntad interna no coinciden, se producen dos curiosas consecuencias: a) Dos personas realizan el hecho (incluso ambos realizan de propia mano las acciones claramente consumativas), pero interiormente cada una de ellas ‘deja al criterio del otro’ el que se lleve a cabo la ejecución. En puridad, según la teoría del dolo, esto supondría que ambos han actuado como cómplices y que nos encontramos ante un hecho sin autor y con partícipes, lo cual no parece admisible. (...) b) En segundo lugar, si un sujeto libre y responsablemente ejecuta él solo y de propia mano todo el hecho, pero interiormente se siente subordinado a la voluntad de otro (aunque no lo esté objetivamente), habrá que calificarlo de cómplice, con lo que estamos ante una absurda consecuencia similar a la anterior”.

ajeno⁶⁸⁹. Esta teoría tuvo escaso seguimiento doctrinal aunque se llegó a aplicar con una importante repercusión por la jurisprudencia alemana, especialmente en dos casos (citados reiteradamente) conocidos como el “caso de la bañera”, en el que se califica como autora a la madre del recién nacido que le pide a su hermana que lo ahogue y como cómplice a ésta, que es la que lo hace con sus propias manos; y el “caso *Statschinsky*”, en el que un agente de una potencia extranjera, por encargo, personalmente dispara sobre algunas personas causándoles la muerte y que es calificado de cómplice⁶⁹⁰. Sin embargo, esta teoría también es objeto de críticas relevantes, parcialmente compartidas con la teoría del dolo⁶⁹¹.

ii) *El concepto extensivo de autor y los delitos especiales*

El estado actual de la discusión doctrinal sobre los conceptos de autor califica el concepto extensivo de autor como un concepto dogmático esencialmente superado. No obstante, surgen nuevos conceptos amplios de autoría y, adicionalmente, algunos que se dicen defensores del concepto restrictivo extienden excesivamente el concepto de autor, especialmente en la coautoría⁶⁹². De cualquier manera, es importante dejar clara la inidoneidad del concepto extensivo de autor en relación con los delitos especiales. Dada la similitud entre el concepto unitario y el concepto extensivo de autor, como la analogía de las críticas doctrinales que se le hacen tanto a uno como al otro, propongo una remisión a los argumentos que se planteaban en el apartado anterior “el concepto unitario de autor, el

⁶⁸⁹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 321; *DPCrim* 2004, 38.

⁶⁹⁰ Para una exposición de cada uno de ellos cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 322; *DPCrim* 2004, 39.

⁶⁹¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 323 ss.; *DPCrim* 2004, 39, al señalar que: “Si en un caso de actuación unipersonal, el sujeto actúa en interés de otro, habría que llegar a la absurda consecuencia de que estamos ante un hecho sin autor (en sentido penal), o sea, ante un hecho en que, pese a darse todos los requisitos típicos (al menos aparentemente, pues, para esta teoría faltaría previamente uno: la autoría), el Derecho penal no tiene nada que decir”; “por otra parte, no se explica bien cómo es posible que alguien intervenga en un delito sin tener ningún tipo de interés propio en él, pues lo hará al menos con el interés (propio) de hacer un favor a un tercero, con un fin de gratitud o, al revés, de pura inquina hacia la víctima (...)”.

⁶⁹² *Vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 37.

concepto restrictivo de autor y los delitos especiales”, para confirmar que el concepto extensivo de autor no se adecua correctamente a esta clase de delitos⁶⁹³.

iii) Críticas al concepto extensivo de autor

No sorprende que las críticas que se le han planteado al concepto extensivo de autor sean, en gran medida, coincidentes también con aquellas que ya se explicaban a propósito del concepto unitario de autor⁶⁹⁴, que de manera muy breve y esquemática son: a) en primer lugar, la premisa de la causalidad de la que parte el concepto extensivo de autor constituye un error importante al no tener en cuenta criterios valorativos propios del Derecho penal para realizar la delimitación de la autoría⁶⁹⁵, error que se ve acentuado en las teorías subjetivas. b) En segundo lugar, la interpretación extensiva de los tipos de la Parte especial, que termina siendo excesivamente amplia, enfrenta claramente este concepto con los fundamentos y principios de un Derecho penal propio de un Estado de Derecho, especialmente con el principio de determinación, y con ello con el principio de legalidad, del principio de *ultima ratio* y del principio garantista, generando una importante inseguridad jurídica. Los argumentos materiales que pueden llegar a justificar la inclusión de ciertas conductas en la Parte especial, no pueden eludir de manera alguna el tenor literal de los tipos penales, que constituye el límite infranqueable de los principios fundamentales de un Derecho penal garantista⁶⁹⁶. c) En tercer lugar, en la práctica, el concepto extensivo de autor califica una

⁶⁹³ Sin embargo, para una ulterior explicación acerca del concepto extensivo de autor y los delitos especiales, *vid.* por todos, GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 292 ss.

⁶⁹⁴ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 271 s., 541; en el mismo sentido, PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriadad*, 1990, 263, 269.

⁶⁹⁵ Cfr. PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriadad*, 1990, 263; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 137.

⁶⁹⁶ Al respecto, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 278 s., señala que “(...) incluso en los casos en que la barrera impuesta por el tenor literal posible resulte infundada materialmente, es absolutamente necesario y deseable que el intérprete (el juez o investigador) no la sobrepase, porque ello destruirá la seguridad jurídica. Frente a ésta no puede oponerse el valor de la justicia material, porque un Derecho penal que no se aplique con las debidas garantías de seguridad jurídica es necesariamente injusto”; “el tipo formal limita el alcance del contenido material del mismo, de igual modo que éste puede utilizarse para limitar aquél. Y desde esta perspectiva formal hay que reconocer que el concepto extensivo de autor se excede. Es verdad que matar a otro no es sólo acuchillarlo, dispararle u otras acciones personalmente emprendidas; se puede matar con instrumentos naturales, mecánicos, animales o humanos (cierto que en el caso de estos últimos la relación instrumental se presentará casi siempre de un modo distinto); es verdad que las formas de autoría

conducta de intervención en un hecho típico como de autoría cuando ya ha verificado que no se encuadra en ninguna de las formas de participación previstas en el CP, olvidando que también puede haber intervenciones impunes⁶⁹⁷. d) En cuarto lugar, las dificultades que tiene a la hora de distinguir coautoría de complicidad⁶⁹⁸. e) En quinto lugar, en relación con las teorías subjetivas, que éstas suponen a menudo una mezcla de criterios poco precisos que hacen difícil el control de la calificación y, además, que resultan incompatibles con el Derecho positivo español, que, en todas sus referencias a la autoría y la participación, utilizan criterios objetivos⁶⁹⁹. f) Finalmente, es importante mencionar que mientras que algunos de los partidarios admiten la accesoriedad de las formas de participación, de la inducción y de la complicidad, facilitando la compatibilidad entre el concepto extensivo de autor con el Derecho positivo al que se pretende aplicar (básicamente el StGB), terminan por sacrificar los presupuestos mismos del concepto extensivo de autor. A diferencia de otros partidarios que, por el contrario, rechazan la accesoriedad de las formas de participación siendo coherentes con las premisas del concepto y concediendo el tratamiento de modalidades de la autoría a la inducción y a la complicidad, pero a costa de contradecir el Derecho positivo al que se pretende aplicar y sin terminar en nada más que en un concepto unitario funcional de autor⁷⁰⁰.

mediata caben sin más en muchos de los tipos de la parte especial, porque materialmente son autoría y el tenor literal no se opone a ello. Pero lo que es imposible desde el punto de vista del tenor literal es afirmar que tiene acceso carnal en la violación quien, compinchado con el que llevará a cabo el acto sexual, indica a la víctima que vaya al lugar X, donde el otro la esperará, o que mata quien, sabiendo que el comprador va a matar a una concreta persona, le vende una pistola, o que practica un aborto quien da a la mujer que va a abortar la dirección de la clínica donde se practicará el aborto o, en fin, que falsifica el alumno universitario que convence, a cambio de una pequeña cantidad de dinero, al encargado material de la custodia de las actas de examen de que modifique su calificación”; en el mismo sentido, PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriedad*, 1990, 264; SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 29 ss.

⁶⁹⁷ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 281, 283, indica a continuación que “(...) el más grave error de un concepto de autor construido a partir de los preceptos de participación es que supone que en la intervención en el delito todo es participación o autoría punible, olvidando que puede y que debe haber (y hay) casos de intervención impune”.

⁶⁹⁸ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 284.

⁶⁹⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 39.

⁷⁰⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 37.

C. Las teorías diferenciadoras desarrolladas en el marco del concepto restrictivo de autor

El concepto restrictivo de autor puede tener una amplitud mayor o menor dependiendo del criterio que se adopte para definir la autoría y diferenciarla de la participación en sentido estricto. A continuación, se exponen las principales teorías que se han desarrollado: objetivo-formal, objetivo-material, teoría del dominio del hecho y otras.

i) *La teoría objetivo-formal*

La teoría objetivo-formal⁷⁰¹ fue durante gran parte del siglo XX dominante en Alemania y España, pero se ha ido abandonando conforme la teoría del dominio del hecho gana partidarios. Se llama “objetivo”-formal por oposición a las teorías subjetivas y en tanto en cuanto no funda su explicación de la distinción entre autores y partícipes en un elemento subjetivo, como la concurrencia del “ánimo de autor” o del “ánimo del partícipe”; se llama, a la vez, “formal”, no tanto por el hecho de remitirse a los tipos penales de la Parte especial, sino por no proporcionar o identificar los criterios o elementos materiales de los tipos que permiten calificar una conducta, precisamente, como de autoría⁷⁰².

La teoría objetivo-formal toma el tipo penal como base para identificar al autor de un hecho delictivo. Así, entiende que es autor quien realiza, total o parcialmente, la acción descrita en los tipos de la Parte especial⁷⁰³. A su vez, esta teoría se concreta en dos variantes⁷⁰⁴: a) una clásica, conforme a la cual es autor cualquiera que realice una acción ejecutiva -en el sentido de la tentativa-, aunque no realice toda la acción descrita en el tipo

⁷⁰¹ Vid. por todos, y con ulteriores referencias, GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 10 ss., 19 ss., 215 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 411 ss.; EPB, 2002, 144; ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 54 ss., 697. En España siguen (o han seguido) esta teoría, entre otros, OCTAVIO DE TOLEDO/HUERTA, PG, 2.^a, 1986, 627 ss.; COBO/VIVES, PG, 5.^a, 1999, 673; OLMEDO CARDENETE, *Inducción*, 1999, 170 ss.; QUINTERO/VALLE, *Coment*, 3.^a, 2004, 312; BENÍTEZ ORTÚZAR, *La participación en el delito imprudente*, 2007, 56.

⁷⁰² Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 443 ss.

⁷⁰³ Lo cual merece una valoración positiva y es tomado como premisa en otras teorías. Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 411; DPCrim 2004, 41; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, AFDUA 8 (1998-1999), 61 s.; FS-Roxin, 2001, 584 ss.; RDPC 2003-2, 99.

⁷⁰⁴ Cfr. GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 215 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, DPCrim 2004, 40 ss.

correspondiente de la Parte especial; y b) una modificada o moderna, que entiende que es autor el sujeto cuya conducta puede subsumirse en el correspondiente tipo de la Parte especial, es decir, el que realiza la acción típica (o una de ellas si son varias) y no solo una acción ejecutiva cualquiera⁷⁰⁵.

El principal acierto de las teorías objetivo-formales, reconocido por la mayor parte de la doctrina, es el haber señalado la conexión entre tipo y autoría. Puede decirse que las teorías objetivo-formales responden adecuadamente al principio de legalidad, al menos en comparación con las teorías unitarias, que basaban sus conclusiones en el uso de criterios naturalísticos como el concepto de causalidad (por medio de la teoría de la equivalencia de las condiciones). Y para explicar por qué es autor quien realiza una acción ejecutiva o, en su caso, quien realiza una acción de las descritas en el tipo, se utilizan criterios como el mayor grado de reproche o gravedad de esas conductas (lo que fundamenta un marco penal más elevado para ellas) o el argumento del lenguaje común (“el tenor literal de los tipos penales coincide con el lenguaje ordinario y éste nos indica qué acciones son de matar, de injuriar, falsificar, etc.”⁷⁰⁶).

Por el contrario, las principales críticas que se les hacen a estas teorías (en mayor grado a la clásica) son⁷⁰⁷: a) las insatisfactorias e insuficientes explicaciones de la autoría mediata y la coautoría; y b) el grado de indefinición, pues ninguna de las dos es capaz de concretar correctamente la idea de merecimiento y necesidad de pena de manera congruente con un concepto auténticamente restrictivo de autor. Ahora bien, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO pone de manifiesto con interesantes fundamentos ciertas críticas respecto a cada una de las modalidades de la teoría objetivo-formal:

⁷⁰⁵ Esta teoría fue desarrollada en España con la influencia especialmente notable de GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 215 ss.

⁷⁰⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 459; en el mismo sentido, GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 23 s., 29 ss., 40.

⁷⁰⁷ Cfr. GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 34 s., 41; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 464 ss., 474, 485, contiene un análisis detallado de cada una de las críticas, los autores que las realizan, así como las contracríticas desarrolladas por el propio autor; también en SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 38 ss.

En relación con la clásica, señala que, pese a que las acciones ejecutivas efectivamente suponen una decisión en el sujeto activo contraria a un bien jurídico que, además, se manifiesta en el exterior con actos que lo ponen en peligro, lo cierto es que no todas las acciones ejecutivas son iguales, en tanto en cuanto no todas ellas se enfrentan a la norma típica de igual modo. En consecuencia, desde el punto de vista del concepto restrictivo de autor no parece que esta modalidad de teoría objetivo-formal mantenga sus ventajas, puesto que iguala las acciones ejecutivas no típicas con las evidentemente típicas, cuando existe entre ellas un enfrentamiento diverso a la norma o realización de tipo, una diferencia en perentoriedad o urgencia de la norma en evitar unas y otras⁷⁰⁸. Así, como observa DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, “(...) consideremos por un lado una acción ejecutiva y típica clara como la de clavar en el pecho de la víctima un cuchillo; junto a ella, otra de las acciones que, si bien no típica, se suele considerar ejecutiva: la del que sujeta a la víctima mientras el otro la apuñala. En este caso (y repito hasta la saciedad: en un concepto restrictivo de autor y considerando las razones que hay tras el mismo), creo que no es verdad que ambas estén en el mismo nivel de merecimiento y necesidad de pena; será cierto que ambas demuestran un alto merecimiento y necesidad de pena, pero no el mismo: la cercanía a la infracción de la norma, el peligro que para la lesión del bien jurídico muestran ambas acciones es grande, es similar, pero no idéntico: la de sujetar hace efectivamente que la posibilidad de impedir la infracción de la norma directa del tipo sea mucho menor que en los casos de conductas preparatorias o más laterales, pero es que la de apuñalar hace imposible tal evitación; por tanto el legislador tendrá un punto más de interés en evitar la conducta de apuñalar que la de sujetar, le será más urgente prevenir las conductas de apuñalamiento que las de sujeción y ello lo conseguirá con la amenaza de una pena igual para ambas, pero autónoma,

⁷⁰⁸ Cf. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 457 s.; *DPCrim* 2004, 41; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 59; *FS-Roxin*, 2001, 582; *RDPC* 2003-2, 95 s.

independiente de lo que hagan otros, para la de apuñalar y, para la de sujetar, en cambio, dependiente de que la otra acción (apuñalar) no esté justificada”⁷⁰⁹.

En relación con la versión modificada o moderna, si bien señala que es en principio correcta porque autor desde la perspectiva del concepto restrictivo debe ser quien realiza la acción típica, surgen dos problemas: a) la cuestión de determinar cuál es esa acción en los delitos puramente resultativos que no describen modalidades concretas de acción, como pasaría por ejemplo con el tipo penal del homicidio que define la conducta típica con el verbo “matar”⁷¹⁰; y no solo eso, también determinar quién puede ser calificado como autor, si son varios los intervinientes en el hecho y realizan la conducta típica de manera tal que no pueda decirse que alguno de ellos la ejecutó completamente⁷¹¹. b) Y la cuestión de definir quién es autor y por qué, cuando el tipo describe dos o más acciones típicas que pueden ser realizadas por sujetos distintos; como pasa, por ejemplo, con el delito de violación (art. 179 CP en relación con el art. 178 CP) que describe varias acciones típicas: “violentar o intimidar a alguien” y “acceder carnalmente por vía vaginal, anal o bucal”⁷¹². Esto es así porque habrá tipos en los que todas las acciones típicas son nucleares, pero otros, como el de violación, en los que la ley describe acciones nucleares (o de autoría) y otras de apoyo u otros elementos accidentales⁷¹³. En este sentido, esta teoría necesita ser completada, porque no ofrece criterios materiales para determinar quién realiza el tipo, a pesar de que afirme que no lo realiza cualquiera de los sujetos que intervenga causalmente en el resultado. En palabras de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, “(...) en ciertos tipos que describen dos (o más) actividades

⁷⁰⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 457 s.; *DPCrim* 2004, 41; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 59; *FS-Roxin*, 2001, 582; *RDPC* 2003-2, 95 s.

⁷¹⁰ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 490; *DPCrim* 2004, 41; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 59; *FS-Roxin*, 2001, 582; *RDPC* 2003-2, 95 s.

⁷¹¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 490, 497.

⁷¹² Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 504 s., quien utiliza el mismo ejemplo con referencia al art. 429.1.º CP anterior.

⁷¹³ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 41, advierte que, no obstante, “(...) esta última opinión (que no comparte la mayoría de la doctrina, incluso quienes no defienden una teoría objetivo-formal) se refiere a un aspecto secundario, y remite a la interpretación de los tipos de la parte especial que describen más de una acción típica para saber si todas ellas o sólo alguna o algunas son nucleares”.

típicas, solo una (o algunas) de ellas constituye el centro de desvalor del injusto, el legislador quiere prohibirla más directamente que otras a las que da un carácter instrumental (aunque de altísima importancia, por lo que hay que imponerle la pena del autor a quien las realice); ésta sería la verdadera concreción de la idea de la realización del núcleo del tipo”⁷¹⁴.

ii) *Las teorías objetivo-materiales*

Las teorías objetivo-materiales⁷¹⁵ comparten algunos criterios de delimitación entre autoría y participación con las teorías objetivo-formales, pero también proponen otros completamente diferentes. A estas teorías se las denomina “objetivas” porque recurren a criterios diferentes de la actitud interna de los intervinientes en un hecho delictivo para decidir sobre la calificación jurídica de su conducta, a diferencia de las teorías subjetivas. Pero son “materiales” porque intentan encontrar criterios más allá de la mera remisión a la literalidad de los tipos penales de la Parte especial para identificar las formas de autoría y de participación; y en esto se diferencian de las teorías objetivo-formales, buscan razones materiales o sustantivas que justifiquen dicha diferencia⁷¹⁶.

Ahora bien, si bien la doctrina reconoce que estas teorías aportan algunas ideas interesantes⁷¹⁷, se les critica que, en general, no ayudan a distinguir entre autoría y participación debido a que parten de diferenciaciones causales que, además de incorrectas, son ajenas al concepto de autor o, también, de diferencias extrajurídicas que prescinden de la tipicidad en la determinación de la autoría. La falta de referencia al tipo penal para buscar criterios materiales se traduce en la utilización de criterios extrajurídicos de dudoso valor en el Derecho. Estas teorías recurren al criterio causal pero entendido de forma diferente a como

⁷¹⁴ Vid. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 508; *DPCrim* 2004, 41.

⁷¹⁵ Dentro de esta categoría se encuadran las teorías de la necesidad, de la simultaneidad, las que diferencian según el carácter directo o indirecto de la causalidad, las de la supraordenación del autor y de la subordinación del partícipe o de la coordinación o igualdad de los coautores. Para un estudio en detalle vid. GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 115 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 535 ss.; *DPCrim* 2004, 42; ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 58 ss.

⁷¹⁶ Cfr. LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 63; *FS-Roxin*, 2001, 585; *RDPC* 2003-2, 100.

⁷¹⁷ Vid. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 42.

lo hacía el concepto unitario de autor, argumentan que existen aportaciones causales más importantes (condiciones), por ser más directas, que otras, en relación con la producción del hecho delictivo. En este sentido y conforme a las críticas que ya se expusieron *supra* a propósito de la utilización de la causalidad como criterio diferenciador entre autoría y participación, los conceptos prejurídicos (ontológicos o sociales) tienen un valor relativo en Derecho penal, a lo sumo, indiciario, además, no se entiende bien cuál y cómo puede ser definida la “realidad de las cosas” en esta materia⁷¹⁸. Por otra parte, desde el punto de vista del respeto a los principios propios de un Derecho penal de un Estado de Derecho (legalidad, determinación, taxatividad), no es posible prescindir del tenor de los tipos (ya sea que estén bien o mal redactados, sean más o menos acertados) para buscar con base en criterios como el lenguaje común, la necesidad (y otros), y en aras de la justicia material y por razones de merecimiento y necesidad de la pena, una fundamentación para la calificación de una conducta como de autoría o de participación.

iii) La teoría del dominio del hecho

La teoría del dominio del hecho⁷¹⁹, absolutamente dominante en Alemania, es también la más extendida en el actual contexto jurídico español⁷²⁰. Esta teoría se podría incluir en el contexto más amplio de las teorías objetivo-materiales puesto que comparte con aquéllas los elementos que ya se señalaban *supra*. Pero, además, tiene un carácter objetivo-subjetivo, en

⁷¹⁸ Cfr. GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 116.; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 63; *FS-Roxin*, 2001, 585; *RDPC* 2003-2, 100; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 42.

⁷¹⁹ *Vid.* en detalle y con ulteriores referencias GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 123 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 545 ss.; *EPB*, 2002, 145; ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 81 ss., 688 ss., 703 ss.

⁷²⁰ Entre los autores españoles que siguen esta teoría se puede destacar: GÓMEZ BENÍTEZ, *TJD*, 1984, 124 ss.; *Estudios*, 2001, 114 ss.; HERNÁNDEZ PLASENCIA, *La autoría mediata*, 1996, 62 ss.; LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Autoría y participación*, 1996, 47; CHOCLÁN MONTALVO, *LL* 1996-1, 1643; BACIGALUPO, *Principios*, 5.^a, 1998, 55 s.; BERDUGO/ARROYO/GARCÍA RIVAS/FERRÉ/SERRANO, *Lecc PG*, 2.^a, 1999, 289; MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, *PG*, 6.^a, 2004, 435 s. PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 138, señala, “(...) dicha construcción es defendida por la doctrina alemana de forma mayoritaria y por un sector considerable de la doctrina española que, con la entrada en vigor del nuevo CP, se ha convertido también en la teoría mayoritariamente defendida”. Cfr. también, SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 49 s.

cuanto entiende que la finalidad o, por lo menos, la conciencia es un elemento del dominio del hecho. Muchos (y muy importantes) son los autores que han desarrollado el concepto del dominio del hecho, convirtiéndolo en el criterio más acabado para identificar al autor de un hecho delictivo⁷²¹, no obstante, entre todos ellos, hay que destacar a ROXIN⁷²².

Según el planteamiento de ROXIN (y prescindiendo aquí de las múltiples versiones con que se defiende), la teoría del dominio del hecho define como autor a quien “domina” el hecho, es decir, a quien con su actuación decide el acontecer típico, el proceso que desemboca en la producción del resultado delictivo. Los aspectos fundamentales de esta teoría son: a) en primer lugar, que en todo delito existe siempre una “figura central”⁷²³ que será el autor, y a partir de éste, se pueden completar los demás elementos típicos e identificar el papel que le corresponde (junto con su calificación) a los otros intervinientes en el delito (si los hubiera). Ahora bien, ¿existe siempre una figura central? ROXIN entiende que sí, y se funda para afirmarlo en una inclinación personal sobre la concepción de la autoría y la participación, en tanto considera que es el criterio que mejor refleja el sentir social. En este sentido, puede afirmarse que se basa en un concepto prejurídico que se ve reforzado por el hecho de ser recogido positivamente en la mayor parte de las legislaciones penales⁷²⁴. b) En segundo lugar, que para que un sujeto sea calificado como autor se deben dar en él las circunstancias objetivas fundamentadoras de la autoría (requiere de la concurrencia de los requisitos fácticos externos que permitan afirmar que el sujeto tiene el control sobre el acontecer del hecho y

⁷²¹ En el mismo sentido, SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, *La codelinquencia*, 2001, 23; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 334.

⁷²² Si bien las obras de ROXIN sobre autoría y participación son muy numerosas y todas importantes, sobresale ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000.

⁷²³ La “figura central” es el elemento fundador de la autoría en Derecho penal según ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 44.

⁷²⁴ Cfr. ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 45, señala que “(...) el concepto de ‘figura central’ designaría por una parte el punto de vista legal determinante para la delimitación, pero por otra parte también un baremo de diferenciación prejurídico claramente aprehensible”; “el legislador concibe al ejecutor como punto de referencia y figura clave del suceso delictivo, mientras que al que determina al que auxilia los imagina fuera del centro, agrupados en torno al autor”; “desde los otros planteamientos, que atienden a los contextos de sentido prejurídicos, el concepto de la ‘figura central’ significa el recuso a una idea plástica, que anida en la conciencia común: el autor, coautor o el autor mediato son las figuras principales del suceso; el inductor y el cómplice están en los márgenes”.

sobre la producción del resultado final)⁷²⁵; pero también, es necesario que el sujeto conozca las circunstancias objetivas que lo posicionan como figura central y que quiera realizarlas (y este es el contenido subjetivo)⁷²⁶. En consecuencia, el dominio del hecho “requiere tanto de los requisitos externos fundadores del dominio como su conocimiento subjetivo. Al respecto hay que tener en cuenta que estos dos últimos elementos solo forman una unidad dialéctica separada. De no producirse el conocimiento tampoco cabe hablar ya de dominio del hecho ‘objetivo’”⁷²⁷. c) En tercer lugar, que el “dominio negativo” es un elemento configurador de la autoría⁷²⁸ según el cual la contribución de un sujeto es esencial

⁷²⁵ Si no se dan estas circunstancias, por mucho que alguien quiera realizar un hecho delictivo, no lo podrá hacer. ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.ª, 2000, 345, 348, constituye esta formulación de la teoría del dominio del hecho su base objetiva, contrapuesta a las teorías subjetivas. En este sentido, ROXIN señala en relación con la idea “del poder sobre el hecho” que “hay que atribuirle al dominio un amplio ‘carácter objetivo’ y que la mera voluntad del autor o de dominio del hecho, la ‘disposición interna’, no basta para fundamentar la autoría”; “no es necesaria voluntad de dominio del hecho alguna en el sentido de una ‘tendencia interna trascendente’ que no surta efectos objetivamente. Se formule como se formule, un sujeto que realiza en su persona los criterios objetivos y subjetivos del dominio no tiene que tener además la voluntad de dominio”.

⁷²⁶ De manera que si el sujeto desconoce esas circunstancias, no se puede hablar ya de “dominio del hecho”. ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.ª, 2000, 347, señala que “(...) cabe hablar con razón de la necesidad de voluntad de dominio del hecho en tanto que el dominio objetivo sobre el acontecer está vinculado a determinados requisitos subjetivos. El autor –al menos en el ámbito de los casos aquí tratados- tiene que conocer las circunstancias fácticas y además ser consciente de los hechos que fundamentan su dominio sobre el suceso. Estos elementos subjetivos, el último de los cuales sobrepasa el ámbito del dolo, no se añaden posteriormente al dominio del hecho, al igual que la ‘voluntad de subordinación’ antes tratada simplemente refleja las condiciones de dominio independientes de ella; más bien ellos mismos son componentes inseparables del dominio. De todos modos, en tanto que no se trata simplemente de dolo, se debería hablar de ‘conocimiento fundador de dominio’ mejor que de ‘voluntad de dominio’”.

⁷²⁷ ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.ª, 2000, 362. En la página siguiente, el autor se expresa en el mismo sentido, proponiendo un ejemplo aclaratorio que es citado, entre otros, por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 578 s. Afirma ROXIN que “(...) en el dominio del hecho, a diferencia de en el binomio ‘resultado-dolo’, es imposible someter sus componentes objetivos y subjetivos a valoración sistemática separada. No quedarían entonces unidades de sentido de índole externa o psíquica entendibles aisladamente, recíprocamente complementarias y reunibles como se quiera, sino que el concepto entero se diluiría en la nada, como es fácil de demostrar: Si un médico ruega a su colega, que nada sospecha, que le inyecte a un paciente con una jeringuilla envenenada, no es posible decir que el colega ejecutor tenga ‘objetivamente’ el dominio del hecho y que no sepa nada simplemente porque le falta el dolo. Lo que ocurre es sencillamente que no tiene el dominio del hecho. La idea de un dominio del hecho ‘objetivo’ entendido en estos términos sería una contradicción in adiecto; sería tan absurdo como si en un delito imprudente cupiera hablar de una acción ‘objetivamente dolosa’. Si se quisiera extraer el dolo del tipo de injusto ya no sería dable hallar lo que habría que examinar en este ámbito desde la perspectiva del dominio del hecho”.

⁷²⁸ Aunque ROXIN lo idea para aplicarlo a los supuestos de coautoría, puede ser entendido con carácter general. Cfr. ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.ª, 2000, 342 s., señala que el dominio negativo “(...) no ha de entenderse en el sentido de que un coautor tiene dominio sobre la voluntad del otro, pudiendo ordenarle en cualquier momento la interrupción del hecho; esto volvería a conducir a la autoría mediata y tampoco daría debida cuenta de la relación mutua entre los intervinientes. Y en segundo lugar no se quiere decir que cada

(“dominante”) cuando, suprimiéndose la misma (abandonando la acción u omisión que realiza), determina la no producción del resultado. La conducta así caracterizada será la que le corresponda al autor. d) En cuarto lugar, que la teoría del dominio del hecho puede manifestarse de tres maneras que coinciden con las tres formas de autoría: el dominio de la acción, que fundamenta la autoría individual, el dominio de la voluntad, que explica la autoría mediata y el dominio funcional, expresión de la coautoría⁷²⁹.

Sin embargo, tal y como señala DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, incluso en sus versiones más perfeccionadas, la teoría del dominio del hecho puede ser objeto de algunas críticas, entre las cuales sobresalen tres⁷³⁰: a) parte, en ocasiones, de figuras extrajurídicas de las que extrae consecuencias demasiado importantes, no teniendo un fundamento normativo jurídico; por ejemplo, la idea según la cual el autor es la figura central del hecho, imagen que resulta valiosa si de ella no se pretendieran extraer consecuencias que prescinden de la norma penal. b) Al incluir un elemento subjetivo en el dominio del hecho, se encuentra con enormes dificultades para distinguir entre autoría y participación en los hechos imprudentes, derivando casi siempre en un concepto unitario de autor para tales hechos. c) En ciertos puntos lleva a una extensión del concepto de autor que resulta incoherente con el concepto restrictivo que dice defender, haciéndole perder sus ventajas; esta extensión es especialmente notoria en el concepto de coautoría.

coautor podría hacer fracasar el hecho mediante su intervención activa para impedir, pues esto también pueden hacerlo el inductor o el cómplice, por ejemplo, avisando a la policía. El sentido de este concepto, debidamente entendido, más bien sólo puede ser el de que la función del coautor en la acción le atribuye un papel necesario en la ejecución, de manera que retirándose (al margen de todo poder de voluntad sobre los demás y sin actividad de evitación alguna) puede hacer fracasar el plan”.

⁷²⁹ Cfr. ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 151 ss.; también, muy claramente, RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 336 ss.

⁷³⁰ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 43.

Por último, es preciso advertir que otros autores han propuesto otras teorías cercanas a la teoría del dominio del hecho –pero diferentes-⁷³¹, con especial relevancia la de la pertenencia del hecho de MIR PUIG⁷³².

iv) *La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho*

La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho fue formulada por LUZÓN PEÑA⁷³³ y desarrollada fundamentalmente por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO⁷³⁴, pero también, a menudo, por los dos conjuntamente⁷³⁵, y posteriormente, además, por otros autores pertenecientes a nuestra Escuela⁷³⁶. Esta teoría surgió con la pretensión de buscar un criterio de diferenciación entre autoría y participación en el delito imprudente, puesto que, como resultado de una aplicación coherente de sus premisas y criterios, la teoría del dominio del hecho terminaba por concluir que en el delito imprudente no cabía dicha diferenciación. En este sentido, si bien LUZÓN PEÑA parte de los criterios elaborados por ROXIN para determinar el concepto de autor en los delitos dolosos y revisa los mismos para hacer una aplicación útil en los delitos imprudentes, la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho mejora este concepto en tal medida que puede afirmarse que crea una teoría

⁷³¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 603, se ocupa de varias versiones, que califica de “heterodoxas”, de la teoría del dominio del hecho.

⁷³² Vid. MIR PUIG, *DP, PG*, 9.ª, 2011, 371 ss.

⁷³³ Esta teoría es propuesta por primera vez en LUZÓN PEÑA, *RDCir* 1984, 275 ss., pero el estudio fundamental es LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 889 ss. (publicado también en *Estudios Penales*, 1991, 197 ss., y en *DPCirc*, 2.ª, 1990, 105 ss.).

⁷³⁴ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 625, 688 ss. Sobre la génesis de esta teoría, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 44.

⁷³⁵ La primera exposición en conjunto y por escrito de su teoría está en LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *RDPC* 2003-2, 89 ss., que se corresponde con la versión colombiana del artículo publicado en alemán en *FS-Roxin*, 2001, 575 ss.

⁷³⁶ Vid. DE VICENTE REMESAL/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *PJ* 27 (1992), 209; PAREDES CASTAÑÓN, en PAREDES CASTAÑÓN/RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *Productos adulterados*, 1995, 149; OLAIZOLA NOGALES, *El delito de cohecho*, 1999, 174; RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *EPB*, 2002, 795; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 580 ss.; DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, 45 ss.; GARCÍA MOSQUERA, *La estafa de seguro*, 2006, 256; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 371 s.; ESCOBAR VÉLEZ, *La responsabilidad penal por productos defectuosos*, 2012, 99; VALLEJO JIMÉNEZ, *Responsabilidad penal sanitaria*, tesis d., 2012, 222; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 254.

autónoma aplicable a los delitos imprudentes y dolosos⁷³⁷. Esta afirmación, sin duda, se ve reforzada por el éxito alcanzado por esta teoría⁷³⁸.

La superación de la teoría del dominio del hecho por la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho, se concreta en la superación o sustitución de dos elementos nucleares de la primera por dos propuestas de la segunda: a) del dominio *negativo* se pasa a hablar de dominio *positivo*; y b) del dominio *objetivo-subjetivo* se pasa a hablar (exclusivamente) de dominio *objetivo* del hecho.

El dominio negativo de la teoría del dominio del hecho, como se explicaba *supra*, se aplica a aquellos supuestos en los que interviene más de un sujeto en la realización del hecho

⁷³⁷ Se puede afirmar que por razón de la motivación y el ámbito en el que se plantea y se desarrolla, la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho constituye algo más que una “versión” de la teoría del dominio del hecho; constata sus debilidades y la mejora hasta el punto de crear una teoría autónoma aplicable a los delitos imprudentes y dolosos. En este sentido, GÓMEZ RIVERO, *La inducción*, 1995, 340 ss., 343, señala “que la concepción de LUZÓN es loable por suponer, frente al concepto unitario de autor, una precisa delimitación del título de responsabilidad de cada uno de los intervinientes en el delito doloso”; en el mismo sentido, PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 59 ss.; VILLACAMPA ESTIARTE, *Atribución*, 2003, 233 s., afirma que “quizá el intento más relevante de adopción de un concepto unívoco de autor válido igualmente para el delito doloso e imprudente ha sido el protagonizado por LUZÓN PEÑA. (...) La concepción de LUZÓN PEÑA, por su indiscutible contribución al deslinde de la objetividad respecto de la subjetividad en el dominio del hecho, y por su operatividad en punto a la superación de una concepción apegada a la equivalencia de las condiciones en la intervención imprudente, ha sido seguida y desarrollada por un sector de la doctrina en nuestro país”; SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 65, 68, quien advierte que “estas ideas iniciales de LUZÓN PEÑA fueron desarrolladas posteriormente por su discípulo DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO en una importante monografía, y han dado lugar a una de las teorías más implantadas dentro de nuestra doctrina”; “el grado de desarrollo alcanzado por la teoría de la autoría y participación en nuestro país tiene mucho que ver con el trabajo realizado por LUZÓN PEÑA y sus discípulos; y la teoría que proponen, dentro de las de carácter fenomenológico, constituye, a nuestro juicio, la más sugerente de las realizadas hasta ahora para los delitos imprudentes”; DEL CASTILLO CODES, *La imprudencia: autoría y participación*, 2007, 75, precisa que “la autoría, también en los delitos imprudentes, tiene que ser definida a partir de un efectivo dominio, y en este sentido destaca, en nuestra doctrina, la tesis de LUZÓN PEÑA”; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 338: “Creo que la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho se puede explicar como una superación de la teoría del dominio del hecho, en el sentido de que tras analizar el concepto de dominio del hecho y constatar ciertas debilidades, lo mejora hasta el punto de crear una teoría de autor aplicable de igual manera a delitos dolosos e imprudentes, lo que revela el extraordinario valor de la construcción”.

⁷³⁸ Entre los autores que siguen esta teoría, además de los ya mencionados de nuestra Escuela en la n. 736, de manera enunciativa: JORGE BARREIRO, *Actividad médico-quirúrgica*, 1990, 124; CDJ 1993-I, 247 s.; GONZÁLEZ RUS, CDJ 1994-XXXIX, 84 ss.; GÓMEZ RIVERO, *La inducción*, 1995, 342 ss., aunque con ciertos matices en lo que se refiere a las consecuencias de la teoría en relación con la participación imprudente, según la interpreta la autora; LÓPEZ PEREGRÍN, *La complicidad*, 1997, 392 s.; GARCÍA ÁLVAREZ, *Puesta en peligro*, 1999, 158 ss.; SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, *La codelinuencia*, 2001, 94; SOTO NIETO, LL 2002-7, 1775; BOLEA BARDÓN, *La cooperación necesaria*, 2004, 47 s.

delictivo y se concreta así: autor será quien, de dejar de prestar su colaboración, de retirar su aportación abandonando la acción u omisión que realiza, determina la no producción del resultado. Algo que, según ROXIN, habría que valorar según las circunstancias de cada caso en particular⁷³⁹, y que ejemplificaba con el siguiente caso: “Es coautor el que se queda vigilando si la ejecución del hecho exigía un puesto así, esto es, si esta actividad aparecía como función autónoma en el marco de la cooperación bajo forma de división del trabajo. Por el contrario, solo se da participación si, por ejemplo, una banda de atracadores lleva consigo por primera vez a un ‘aprendiz’ a fin de irle fogueando en el ejercicio de la ‘profesión’ y lo deja vigilando en un lugar poco importante, pues aquí la realización del plan no depende de su aportación al hecho. Los demás podrían actuar sin él, y lo harían, mientras que no se atreverían a hacerlo si no quedara alguien vigilando en un lugar en que les amenaza un peligro serio. Así pues, que el quedarse vigilando fundamente coautoría o no depende de las circunstancias del caso concreto y requiere una solución judicial individual”⁷⁴⁰.

Por el contrario, la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho propone un dominio positivo del hecho. Entiende que el dominio negativo (que se podría traducir en la simple posibilidad de impedir el hecho) no es una razón suficiente para concretar la autoría. Para ser calificado como autor el sujeto debe ocupar una posición más relevante de control o dirección sobre el hecho delictivo, una que le permita decidir positivamente sobre la producción del hecho⁷⁴¹. En palabras de LUZÓN PEÑA: “Esta determinación positiva del acontecimiento es, como se ve, distinta y más que el mero ‘poder o capacidad de impedir o contener’ el curso del hecho, no ya con una actividad positiva, sino con la simple pasividad, poder que algunos consideran suficiente para la autoría, pero que no es más que dominio potencial negativo o, más simplemente, ‘dominio negativo’, característico de una forma de

⁷³⁹ Cfr. ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.ª, 2000, 312.

⁷⁴⁰ Cfr. ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.ª, 2000, 313.

⁷⁴¹ En este sentido, ya apuntaba LUZÓN PEÑA, *DPCir*, 2.ª, 1990, 95, pensando inicialmente en los delitos imprudentes que: “El del dominio objetivo y positivo (no meramente negativo) del hecho, es decir, la posición de control del hecho (con independencia de su intención) por parte del sujeto, aislada o conjuntamente con otras personas, sobre la producción del resultado, pudiendo decidir positivamente el si y el cómo de la misma; a este respecto dominio (o control) objetivo positivo es más que el mero dominio negativo del hecho o posibilidad de impedirlo si quisiera”. Así también, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 626 s.

simple participación como la cooperación necesaria”⁷⁴². Y como contraargumento al ejemplo que proponía ROXIN, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO añade: “Ese sujeto [*scil.* el que vigila] actúa con un dominio puramente negativo; el que este dominio sea más fuerte que el mero poder de interrupción mediante una actividad positiva (pues aquí se trata de un poder de interrupción mediante la simple pasividad), no le quita el carácter de negativo y lo convierte en positivo; el que realice una aportación esencial (se determine esta esencialidad como se determine) lo único que consigue es que el hecho no se detenga (más que un poder sobre el ‘si’ del hecho, sería un poder sobre el ‘no’, la ‘no producción’ del hecho), pero, por más que se empeñe, con su actuación no puede decidir positivamente que el hecho se produzca, es decir, no podrá determinar objetiva y positivamente el hecho; supongamos un caso de vigilancia en un robo, que se considere un hecho necesario; por mucho que el sujeto vigile y vigile, si nadie toma la cosa, no habrá robo, es decir está en manos de otro u otros la realización del tipo”⁷⁴³.

Ahora, en segundo lugar, la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho propone superar el criterio del dominio objetivo-subjetivo⁷⁴⁴ para hablar de un dominio

⁷⁴² Cfr. LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 895 s.; también por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 628.

⁷⁴³ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 670.

⁷⁴⁴ Al respecto es conveniente tener en cuenta la aclaración sobre el carácter de la teoría del dominio del hecho que realiza con precisión DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 574 ss.; *DPCrim* 2004, 42, advirtiendo que no se trata de una teoría subjetiva, ni tan siquiera objetivo-subjetiva, tal y como son concebidos estos términos en el marco de las teorías sobre el concepto de autor, porque no tiene en cuenta el ánimo del autor, la inclinación de su voluntad o el interés, para determinar la autoría. El término “subjetivo” es empleado aquí con otro significado, haciendo referencia al elemento del dolo. ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 349, señala que “no es necesaria voluntad de dominio del hecho alguna en el sentido de una ‘tendencia interna trascendente’ que no surta efectos objetivamente. Se formule como se formule, un sujeto que realiza en su persona los criterios objetivos y subjetivos del dominio no tiene que tener además la voluntad de dominio”; GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 124 ss., indica que “la doctrina del dominio del hecho no es subjetiva. Ni siquiera una objetivosubjetiva como la califican muchos de sus partidarios. (...) La doctrina del dominio del hecho es una totalmente objetiva –por lo menos, en el sentido que se da tradicionalmente a esta expresión dentro de las teorías de la participación. (...) Ciertamente que es preciso que el titular del dominio del hecho sepa que lo tiene, que conozca, como dice ROXIN, las ‘circunstancias fácticas... que fundamentan su dominio sobre el acontecimiento’; cierto que este ‘dolo’ del dominio del hecho es algo más que un mero ‘presupuesto de imputabilidad’: es ya una parte integrante del dominio del hecho, del que desconoce los factores objetivos constitutivos del dominio del hecho no se puede decir que lo tenga, pero que, por falta de dolo, no le es imputable, sino que la ignorancia de la situación objetiva lleva consigo ya la no existencia en el sujeto del dominio del hecho. (...) Ciertamente, pues, que sin dolo no existe dominio del hecho. Pero querer llamar por esto a esta doctrina una objetiva-subjetiva sería olvidar lo que tradicionalmente quiere decir

objetivo (exclusivamente). Como también se exponía *supra*, para constatar el dominio del hecho eran necesarios dos elementos: a) por un lado que la acción fuese objetivamente decisiva para la realización del tipo, es decir, se requería de la concurrencia de los requisitos fácticos externos que permitieran afirmar que el sujeto poseía el control sobre el acontecer del hecho y sobre la producción del resultado final; b) que el sujeto conociese las circunstancias objetivas que lo posicionaban como figura central y que quisiese realizarlas, es decir, que su dolo abarcara la posición que con su concreta acción ocupaba en relación con el hecho⁷⁴⁵. Este doble elemento configurador de la autoría según la teoría del dominio del hecho constituía el principal obstáculo para la aplicación de esta teoría en los delitos imprudentes, porque si el sujeto ignoraba la importancia o entidad de la acción que estaba en sus manos, por muy determinante que la acción resultase en el plano objetivo, no se podía afirmar su autoría, porque en estricto sentido no dominaba el hecho⁷⁴⁶.

Por el contrario, la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho propone que se debe hablar de dominio exclusivamente en términos objetivos, atendiendo a la relevancia

'subjetivo' dentro del marco de la teoría de la participación. Quiere decir que el sujeto que se da cuenta de lo que objetivamente sucede puede ser autor o cómplice según que sea una u otra la disposición de su ánimo. Y con esta concepción la doctrina del dominio del hecho no tiene nada que ver. Calificarla de objetivsubjetiva, por tanto, sólo puede dar lugar a equívocos”.

⁷⁴⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 575; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 64; *FS-Roxin*, 2001, 585; *RDPC* 2003-2, 101, indican que “la mayoría de los partidarios de la teoría del dominio del hecho, cuando se refieren al elemento subjetivo del mismo, lo relacionan con la finalidad (‘dirección final...’), o sea con el dolo (‘doloso tener en manos...’), naturalmente no con el dolo entendido simplemente como conocer y querer la producción de un resultado (o una actividad), que lógicamente también concurre en los partícipes, sino con el dolo entendido como voluntad consciente de realizar concretamente aquello que objetivamente fundamenta el dominio del hecho”. En este sentido, ROXIN, *Autoría y dominio del hecho*, 7.^a, 2000, 347, afirma que “(...) cabe hablar con razón de la necesidad de voluntad de dominio del hecho en tanto que el dominio objetivo sobre el acontecer está vinculado a determinados requisitos subjetivos. El autor –al menos en el ámbito de los casos aquí tratados- tiene que conocer las circunstancias fácticas y además ser consciente de los hechos que fundamentan su dominio sobre el suceso. Estos elementos subjetivos, el último de los cuales sobrepasa el ámbito del dolo, no se añaden posteriormente al dominio del hecho, al igual que la ‘voluntad de subordinación’ antes tratada simplemente refleja las condiciones de dominio dependientes de ella; más bien ellos mismos son componentes inseparables del dominio. De todos modos, en tanto que no se trata simplemente de dolo, se debería hablar de ‘conocimiento fundamentador de dominio’ mejor que de ‘voluntad de dominio’”.

⁷⁴⁶ Cfr. PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriedad*, 1990, 274; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 64; *FS-Roxin*, 2001, 586; *RDPC* 2003-2, 101; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 43. En sentido contrario, HERNÁNDEZ PLASENCIA, *La autoría mediata*, 1996, 340 s.; siguiéndolo, SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 56 ss.

de la acción en relación con el hecho típico. La calificación de la conducta de un sujeto como de autoría no va a depender en manera alguna de que su conocimiento y voluntad abarquen o no las circunstancias que convierten a esa acción en determinante para la producción del hecho típico, sino de que la acción, valorada en sí misma y atendiendo a las circunstancias concretas del caso, sea suficiente para la producción del resultado⁷⁴⁷. Así, “(...) existe (...) un dominio objetivo o control objetivo del hecho, que concurrirá con independencia de la voluntad del agente si la conducta está objetivamente en condiciones de dominar, controlar o determinar el curso de los acontecimientos hacia el resultado y (...) efectivamente lo hace”⁷⁴⁸. En el mismo sentido, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO puntualiza que “(...) dado que considero que ni siquiera el dolo o la consciencia son elementos propios del dominio del hecho, es decir, fundamentadores específicamente de la autoría, mucho menos correcto me parece exigir otros elementos subjetivos [*scil.* ánimo o voluntad de autor o interés especial, que eran usados por los planteamientos subjetivos de la autoría], especialmente porque éstos, ni por sí solos, ni combinados con otros objetivos, tienen relación alguna con la realización

⁷⁴⁷ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 580 s., señala: “No me parece tan absurdo hablar de dominio objetivo del hecho, pues no es comparable a la posibilidad de hablar de acciones imprudentes objetivamente dolosas, como dice ROXIN, sino más bien a la posibilidad de hablar de acciones objetivamente favorecedoras de otras, cosa que guarda un paralelismo mucho mayor, y que, por otro lado, supongo que nadie pondría en discusión. (...) lo importante es que hemos comprobado que lo realmente imprescindible para que se hable de cualquier clase de autoría es que se realice una acción que suponga un dominio, una determinación del hecho típico nuclear”.

⁷⁴⁸ LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 892 s., 897; *PG I*, 1996, 509, continúa: “El que un comportamiento incluso inconsciente puede determinar positiva y objetivamente el curso del hecho lo confirma el que, aunque ciertamente sólo se habla de tomar o adoptar una decisión cuando se decide conscientemente, en cambio es perfectamente admisible y usual hablar de ‘decidir’ una situación o el curso de los acontecimientos queriendo o sin querer, conscientemente o incluso sin darse cuenta, y hasta sucede que a veces lo que ‘decide’ es, no ya una conducta humana, sino la intervención de un ser irracional o un fenómeno de la naturaleza. En caso de dolo, al ser imprescindible la determinación objetiva y positiva del curso causal para que haya dominio del hecho, por mucho que el sujeto quiera dirigir, controlar o dominar el hecho, si objetivamente no lo hace (no lo logra), su conducta será sólo tentativa (inidónea o idónea según que a priori no estuviera en condiciones o que sólo fracasase posteriormente) de autoría, es decir, de realización de la conducta típica”; “esta cualidad de la acción o característica fáctica de la autoría (en los delitos de resultado), es, a mi juicio, la ‘determinación objetiva’ el hecho, o sea, del acontecer típico, del curso causal, de la producción del resultado. Ahí se encuentra el sustrato o base objetiva de la autoría, es decir, de la auténtica realización del hecho típico, tanto en el delito doloso como en el imprudente. (...) Y ello implica que tal conducta, consciente o inconscientemente, de hecho marca o configura decisivamente y sin dejar libre capacidad de respuesta el curso del acontecer típico (el curso causal), fija el si y el cómo del mismo, e impulsa forzosamente o desvía las cosas en una determinada dirección, concretamente hacia la producción del resultado”. *Vid.* también LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 67; *FS-Roxin*, 2001, 589; *RDPC* 2003-2, 104 s.

del tipo”⁷⁴⁹. Es decir, no se requiere el conocimiento de la situación de dominio, la finalidad o el dolo por parte del sujeto que realiza una acción que decida la producción del resultado delictivo⁷⁵⁰. Aunque bien, como lo admiten LUZÓN PEÑA y DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, no se ignora el valor que el dolo puede tener en la determinación del dominio del hecho en tanto en cuanto “(...) hay más posibilidades de determinar objetivamente el curso causal; porque el sujeto está preparado para cualquier eventualidad o modificación del curso de los acontecimientos y para contrarrestarlo (como, en general, el dolo suele ser objetivamente más peligroso que la imprudencia)”⁷⁵¹. En suma, la objetivación del dominio del hecho otorga otra dimensión al concepto, facilitando su aplicación a los delitos imprudentes y concretando, entonces, un criterio de determinación de la autoría común a los delitos dolosos y a los delitos imprudentes⁷⁵².

Según la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho, autor ha de ser quien ejecute la conducta que más directamente realice el tipo correspondiente de la Parte especial, que más directamente se enfrente a la norma prohibitiva o imperativa contenida en él y, por tanto, que realice la conducta que la norma penal tenga la mayor perentoriedad o urgencia en evitar⁷⁵³. Conducta que, por definición, no podrá ser otra que la que realiza la acción típica nuclear⁷⁵⁴. Así, la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho se concreta en la

⁷⁴⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 577.

⁷⁵⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 578, observa: “¿Es necesario que se dé el elemento subjetivo (dolo o finalidad, consciencia) para que exista el dominio del hecho y con él la autoría? Yo creo que no”.

⁷⁵¹ LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 907; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 68; *FS-Roxin*, 2001, 590; *RDPC* 2003-2, 10.

⁷⁵² Sobre lo trascendental de esta teoría se pronuncia DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 581. Por su parte, SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 68, advierte: “Tampoco podemos olvidar que esta teoría nos permite operar con un mismo criterio tanto en los delitos dolosos como en los delitos imprudentes, si bien es en este último ámbito, en la imprudencia, donde la teoría de la determinación objetiva del hecho se ha convertido en la referencia indiscutible, sin que haya sido superada por las construcciones realizadas con posterioridad dentro y fuera de nuestra doctrina”.

⁷⁵³ Fundamento normativo jurídico de la autoría. Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 44.

⁷⁵⁴ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 44.

siguiente fórmula: autor será aquel que con su acción “determine”⁷⁵⁵ “el sí y el cómo” del hecho, del acontecer típico. Y será “positiva”, pues no se trata de un dominio negativo, como el que defienden los partidarios de la teoría del dominio funcional del hecho⁷⁵⁶, ni una mera posibilidad de impedir el resultado, que incluso puede tenerla un tercero, y “objetiva” porque ocurre con independencia de la voluntad del agente, y entonces, podrá explicar la autoría en el caso de los delitos imprudentes⁷⁵⁷.

La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho permite explicar los supuestos en los que el sujeto actúa solo e inmediatamente (autor inmediato individual, concurren o no otros intervinientes), a través de otro al que utiliza como instrumento (autor mediato) o mediante la actuación conjunta con otros (coautor) y, además, permite la distinción con la participación desde una perspectiva material, entre quien más directamente se enfrenta a las prohibiciones o mandatos de la norma contenida en el tipo y los demás intervinientes.

Excursus: Críticas planteadas a la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho

La teoría de la determinación objetiva y positiva ha sido objeto de crítica por algunos autores españoles⁷⁵⁸, sobre la base, principalmente, de dos argumentos⁷⁵⁹:

⁷⁵⁵ Sobre el uso del término “determinación” en lugar de “dominio” cfr. LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 893 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 628, 691; *DPCrim* 2004, 46; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 67; *FS-Roxin*, 2001, 589; *RDPC* 2003-2, 104 s.

⁷⁵⁶ LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 895 ss.

⁷⁵⁷ LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 897 ss.

⁷⁵⁸ Cfr. GÓMEZ RIVERO, *La inducción*, 1995, 342 ss.; HERNÁNDEZ PLASENCIA, *La autoría mediata*, 1996, 136; VILLACAMPA ESTIARTE, *Atribución*, 2003, 234 ss.; SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 64 ss.; DEL CASTILLO CODES, *La imprudencia: autoría y participación*, 2007, 81 ss. Una exposición pormenorizada de las críticas a las que se ha visto sometida la teoría de la determinación objetiva y positiva, así como una contestación a las mismas se puede ver en DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, 286 ss.; ESCOBAR VÉLEZ, *La responsabilidad penal por productos defectuosos*, 2012, 101 ss.; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 342 ss.

⁷⁵⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 45 s., “(...) aunque no solo, también se critica la estanqueidad a que lleva a la autoría respecto de otros elementos del tipo objetivo, señaladamente respecto de la imputación objetiva en los delitos de resultado, crítica que quizá sea comprensible dado el trabajo de ‘dissección’ que hemos pretendido algunos defensores de esta concepción para resaltar lo estrictamente propio de la autoría; sin embargo, no ignoro las relaciones recíprocas entre estas categorías -y otras del delito-, que impiden ciertamente un análisis absolutamente aislado de cada una de ellas”.

- a) En primer lugar, le reprochan que en los delitos con más de una acción típica no es posible distinguir entre acciones típicas nucleares y no nucleares, puesto que toda acción descrita en el tipo es de autoría⁷⁶⁰. Lo cual, indica DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, es una crítica que se dirige a una idea suya y no de LUZÓN PEÑA y que, en todo caso, se basa en un aspecto secundario de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho.
- b) En segundo lugar, le reprochan su olvido del componente subjetivo, crítica que ataca el núcleo de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho: la posibilidad de explicar la autoría sobre un elemento de naturaleza exclusivamente objetiva. En este sentido, resultan ilustrativas las palabras de SÁNCHEZ LÁZARO al indicar que “(...) el principal defecto de esta teoría se encuentra ya en su proposición de partida: no hay una base objetiva del dominio del hecho. No siempre es un momento objetivo lo que permite hablar de control o dominio cuando se añade conciencia y voluntad”⁷⁶¹. Esta crítica, además, se puede concretar en las siguientes subcríticas:
- i) Dicen los críticos que prescindir de elementos subjetivos del tipo supone calificar como autores a sujetos cuya conducta carece de relevancia penal, lo cual, consideran, es totalmente absurdo, por lo que no tiene ningún sentido usar el término “autor” para calificar la conducta de un sujeto que está cubierta por un caso fortuito. Así, HERNÁNDEZ PLASENCIA advierte que “(...) para saber si estamos ante una acción de autoría no es suficiente con que extraigamos la parte objetiva del comportamiento del sujeto y la comparemos con la conducta objetiva que recoge un tipo penal. Este procedimiento conduciría a atribuir hechos objetivos a un sujeto, y esa tarea no tiene relevancia penal alguna, porque esos hechos no están desvalorados por la norma jurídicopenal. La autoría se predica de los hechos típicos, con sus elementos objetivos y subjetivos, lo que significa que autor solo puede serlo aquel

⁷⁶⁰ A modo de ejemplo, LÓPEZ PEREGRÍN, *La complicidad en el delito*, 1997, 399 ss. n. 72; PÉREZ ALONSO, *La coautoría*, 1998, 271 ss. Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 46.

⁷⁶¹ SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 68.

que actúa, como mínimo, de forma típica”⁷⁶². En el mismo sentido, DEL CASTILLO CODES critica el hecho de que esta teoría “(...) se basa en una caracterización estrictamente objetiva de la autoría”⁷⁶³, para después afirmar que “la autoría no puede definirse de un modo exclusivamente objetivo, sino que igualmente debe ser tomada en cuenta la representación del sujeto sobre su posición objetiva en el curso causal, de manera que aunque el sujeto ostente una posición objetiva que le permita dominar el hecho, si no es consciente de ello, no podrá afirmarse la autoría. Del mismo modo, la participación, por definición, requiere que el sujeto sea consciente de que coopera en la conducta del autor principal, de modo que no nos parece correcto, como hace LUZÓN PEÑA, definir la participación en el delito imprudente prescindiendo de las representaciones que tenga el partícipe sobre la conducta a la que favorece o incita”⁷⁶⁴.

- ii) Además, la teoría cae en una contradicción, pues no es capaz de explicar el autor penal sin acudir a la parte subjetiva del tipo; que desde esta teoría no es posible defender un concepto personal de lo injusto, ya que parece incluso llegar a atribuir la condición de autor a sujetos que no han infringido ninguna norma penal⁷⁶⁵. Argumentan que la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho se ve obligada a “desdoblar el concepto de autor, hablando de una ‘autoría en sentido penal’, donde sí tendría un papel fundamentador el dolo y la imprudencia, o a

⁷⁶² HERNÁNDEZ PLASENCIA, *La autoría mediata*, 1996, 136; en el mismo sentido, SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 69.

⁷⁶³ DEL CASTILLO CODES, *La imprudencia: autoría y participación*, 2007, 81 ss., señala además que “(...) una segunda crítica al planteamiento de la determinación objetiva del hecho puede ser efectuada a la cuestión del resultado. En efecto, como ya se indicó anteriormente, la participación no puede referirse, exclusivamente, a una parte del tipo, sino a su totalidad, de manera que si el resultado forma parte del tipo, la participación debe abarcar igualmente aquél”; “en conclusión, la tesis de LUZÓN PEÑA sería suscribible, únicamente para explicar el presupuesto objetivo de la autoría en el delito imprudente. Sin embargo, es insuficiente para definir la autoría, -ya que la misma requiere la presencia de un elemento subjetivo de índole cognoscitiva y volitiva- e inadecuado para fundamentar la participación, la cual debe proyectarse también sobre el resultado, no siendo posible para el concepto normativo de imprudencia surgido del finalismo, vincular aquél a la acción imprudente en el plano ontológico”.

⁷⁶⁴ DEL CASTILLO CODES, *La imprudencia: autoría y participación*, 2007, 82.

⁷⁶⁵ Cfr. HERNÁNDEZ PLASENCIA, *La autoría mediata*, 1996, 73; SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 70.

independizar la autoría de lo injusto, recursos éstos que evidencian que, si se parte de criterios de la naturaleza del propuesto por estos penalistas, la circunstancia de que el sujeto sepa o no sepa no es ‘algo secundario para determinar quién es autor’, por lo menos quién es autor ‘en sentido penal’⁷⁶⁶.

iii) Finalmente, argumentan que obviar la parte subjetiva del tipo da lugar a un criterio de corte causalista que no puede explicar satisfactoriamente la relación existente entre el instrumento y el sujeto que dirige a aquél (en la autoría mediata)⁷⁶⁷. Según SÁNCHEZ LÁZARO, “(...) la exigencia de que el sujeto de delante determine el hecho, adelanto ya que, a mi juicio, refleja una de las contradicciones que muestra el concepto que defienden estos penalistas, y que expondré a continuación para justificar su rechazo. Porque, según entiendo, la determinación del hecho es el momento que define y fundamenta la autoría, y si es necesario que en el instrumento concurra tal momento, es porque algo no cuadra en la teoría de LUZÓN”⁷⁶⁸.

Estas críticas han sido respondidas de manera muy convincente (principalmente) por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, pero no solo, también por otros defensores de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho. Personalmente debo decir que no comparto las objeciones que se plantean a esta teoría y que, por el contrario, suscribo la defensa que se hace de la misma, por las siguientes razones:

En relación con la crítica que señalaba en el apartado a), según la cual en los delitos con más de una acción típica no es posible distinguir entre acciones típicas nucleares y no

⁷⁶⁶ SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 70.

⁷⁶⁷ HERNÁNDEZ PLASENCIA, *La autoría mediata*, 1996, 73, afirma: “Discrepo modestamente respecto de la consideración de que la sola aportación objetiva al hecho sea la que lo determine objetivamente. Por ejemplo, en el caso de la enfermera, que sin sospechar nada, y por indicación del médico, conector de todo ello, pone una inyección letal al paciente, es difícilmente aceptable que sea la enfermera la que tiene el sí y el cómo del hecho de la muerte. Sólo si se concibe la actuación de las personas humanas como meros procesos causales, sujetos únicamente a las leyes físico-naturales, podría llegarse a esa conclusión. El sí del resultado pasa por sus manos, por su acción, es un eslabón del curso causal, pero no es la enfermera quien decide que se mate al paciente, ni decide con qué medios, ni a qué sujetos; si sustituyéramos a la enfermera por un instrumento mecánico, tendríamos que decir que la determinación objetiva del hecho la tiene también el instrumento mecánico, y no quien lo utiliza”; VILLACAMPA ESTIARTE, *Atribución*, 2003, 234 s., siguiendo en este punto a HERNÁNDEZ PLASENCIA.

⁷⁶⁸ SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 68.

nucleares, puesto que toda acción descrita en el tipo es de autoría, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO señala que “(...) esta crítica olvida, que no se afirma que en todas las ocasiones en que un tipo describe más de una acción haya acciones típicas nucleares, sino que simplemente se admite la posibilidad que los criterios de interpretación generales, aplicados a los tipos de la Parte especial, hagan constatar que, en algún caso, la ley puede configurar una parte de la conducta como central y otra u otras como meramente instrumentales de ella”⁷⁶⁹. En este sentido, lo que sucede es que si un sujeto distinto a quien realiza el núcleo de la conducta ejecuta una conducta meramente instrumental a ella, un acto de participación en estricto sentido pero cuya importancia es destacada expresamente por la Ley, va a llevar a que tal conducta de participación se le conmine con la misma pena que corresponde a la autoría, por la vía de la cooperación necesaria (al menos en el Derecho penal español)⁷⁷⁰.

En relación con la crítica del apartado b), es preciso advertir que efectivamente la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho es un concepto objetivo, pero en el sentido en que este término posee en la discusión dogmática acerca de la autoría penal, por lo que la crítica podría resultar exagerada. Si la crítica se refiere al plano terminológico, advierte DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO que, precisamente para evitar confusiones, se evita la expresión “dominio objetivo” y se utiliza la de “determinación objetiva”⁷⁷¹. Pero, además, en cuanto a su connotación o contenido, la teoría no ignora que los elementos subjetivos de la conducta de los intervinientes en un hecho delictivo puedan tener influencia en la apreciación de un dominio o determinación, como ya se advertía en la exposición de esta teoría⁷⁷², sino que simplemente se intenta resaltar lo que le es propio o característico de la autoría en los delitos

⁷⁶⁹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 46. Este autor indica además que “(...) alguno de mis críticos ha señalado que mi propuesta peca de formalismo. Sin embargo, creo que es más bien al contrario: formalista es la idea (propia de la teoría objetivo-formal, que, por cierto, rechazan algunos de mis críticos) de que necesariamente la realización de cualquier acción descrita en el tipo fundamente la autoría, como ya lo pusiera de manifiesto Roxin. *Täterschaft*, 7.ª ed., 2000, (1.ª ed., 1963), p. 37 (Autoría, 2.ª ed., 2000, p. 57)”.

⁷⁷⁰ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *RDPCr* 9 (2002), 334 ss.; *DPCrim* 2004, 46.

⁷⁷¹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 46.

⁷⁷² Cfr. *supra* p. iv)335.

dolosos e imprudentes⁷⁷³. Pero eso sí, es cierto que la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho prescinde de elementos psicologistas o personales del sujeto como el interés o la voluntad de control para decidir sobre la autoría. La autoría es un elemento objetivo que existe de forma independiente a que el sujeto haya actuado con dolo o con imprudencia, la parte subjetiva del tipo no ayuda a identificar al autor⁷⁷⁴.

LUZÓN PEÑA, además, utiliza el dolo con una finalidad instrumental a través del criterio del “dominio potencial del hecho”, para comprobar si la acción imprudente de un sujeto determinó objetivamente el resultado. Así lo indica él mismo: “Propongo hablar de dominio potencial (como criterio auxiliar para precisar la autoría imprudente) en el sentido de que solo le falta el dolo para ser auténtico dominio, pero que hay determinación objetiva real (no potencial) del hecho. En una fórmula: determinación objetiva + dolo = dominio del hecho; determinación objetiva (sin dolo) = dominio potencial del hecho”⁷⁷⁵. Se trata de “(...) una fórmula heurística, del que se sirve para averiguar cuál ha sido la conducta imprudente que efectivamente ha determinado objetiva y positivamente el hecho. La operación de análisis y comprobación consiste en añadir el elemento subjetivo, el dolo, a conductas imprudentes, llevadas a cabo por un sujeto; si de ello resulta que si hubiera habido dolo habría habido dominio positivo del hecho, entonces se deduce que lo que realmente sí existe es una determinación objetiva del hecho efectiva y real”⁷⁷⁶. Por lo tanto, no puede afirmarse que la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho ignore los elementos de la parte subjetiva del tipo.

Ahora bien, en relación con la crítica del apartado b.i) que sugería que el obviar el elemento subjetivo en la explicación de la autoría conduciría al absurdo de atribuir hechos

⁷⁷³ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPCrim* 2004, 46.

⁷⁷⁴ Cfr. LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 897 s.; en el mismo sentido, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 630; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 68; *FS-Roxin*, 2001, 590; *RDPC* 2003-2, 106.

⁷⁷⁵ En el mismo sentido, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 629; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 525 s.

⁷⁷⁶ ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 344; explica también esta fórmula DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 629; por todos LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 899 s.

objetivos no desvalorados jurídico-penalmente, LUZÓN PEÑA admite que con la determinación objetiva del hecho se puede llegar, incluso, a atribuir responsabilidad penal a un hecho natural: “Es perfectamente admisible y usual hablar de ‘decidir’ una situación o el curso de los acontecimientos queriendo o sin querer, conscientemente o incluso sin darse cuenta, y hasta sucede que a veces lo que ‘decide’ o es ‘decisivo’ es, no ya una conducta humana, sino la intervención de un ser irracional o un fenómeno de la naturaleza”⁷⁷⁷. Y adicionalmente, como bien pone de manifiesto RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, “(...) no es absurdo ni carente de utilidad [*scil.* atribuir hechos objetivos no desvalorados jurídico-penalmente], al contrario. La teoría de la determinación objetiva del hecho nos permite identificar qué es lo que ha producido un resultado que inicialmente puede tener interés a los ‘ojos’ del Derecho penal. De manera que si lo que determina el hecho es un fenómeno de la naturaleza, no será necesario comprobar otros elementos de la estructura del tipo porque la constatación de aquella circunstancia hará que el hecho en cuestión carezca de interés desde el punto de vista jurídicopenal. Ahora bien, si se demuestra que una conducta humana es la que ha determinado el hecho, entonces, conforme al criterio propuesto, habrá que seguir analizando el resto de elementos del tipo para comprobar si puede o no ser desvalorada jurídicopenalmente. Además, nos permitirá ordenar jurídicamente el resto de conductas, si las ha habido, para concretar a su vez si se trata de intervenciones de autoría o de

⁷⁷⁷ LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 897, 908 s., acerca del sentido amplio o figurado de “autor” señala: “Cuando haya dolo o, al menos, imprudencia, la determinación objetiva –y positiva– del hecho, o sea, del acontecer causante del resultado típico constituye el criterio de la autoría del delito doloso o imprudente de resultado (que, si además es culpable, no plantea ningún problema para apreciar autoría de delito, sea cual sea la acepción del delito que se maneje)”. En el mismo sentido, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 629: “Pero hay que destacar que, junto a los casos en que se pueda hablar de determinación objetiva del ‘hecho’ en sentido jurídicopenal, equivaliendo hecho a producción del tipo e injusto, habrá otros casos en que en una conducta humana o en un factor natural concorra la determinación objetiva, pero del ‘hecho’ en sentido naturalístico, es decir, simplemente de la producción del curso causante del resultado típico, aunque no suponga una infracción de la norma penal. Cuando así sea, habrá que referirse a tal factor humano o natural como ‘autor’ entre comillas o en sentido figurado, amplio o translaticio (por extensión) del hecho en la indicada acepción naturalística. En cualquier caso habrá que advertir siempre que se está hablando de autoría en sentido muy amplio, pues ciertamente en sentido jurídicopenal estricto deberían reservarse los términos autor y autoría para la realización de la parte objetiva del tipo positivo (o en sentido estricto): y aun así, el concepto de autor tiene usualmente tales connotaciones valorativas implícitas de atribución de responsabilidad a alguien, que parece que se choca con cierta resistencia a hablar de autor de un hecho justificado, o al que le falta la parte subjetiva del desvalor de acción del injusto típico por haber caso fortuito, o incluso de autor de un hecho en caso de inculpabilidad; tanta más resistencia se encontraría a hablar sin más de autor cuando ni siquiera se realice una acción típica”.

participación”⁷⁷⁸. O, como pone de manifiesto DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, “(...) lo importante es que hemos comprobado que lo realmente imprescindible para que se hable de cualquier clase de autoría es que se realice una acción que suponga un dominio, una determinación del hecho típico nuclear; si no hay quien ponga la inyección, a sabiendas o no, ya no existe tal acción y decae, por tanto, toda posibilidad de hablar de autoría, sea inmediata o sea mediata (los demás serán añadidos, se ubiquen donde se ubiquen)”⁷⁷⁹. En suma, lo importante es saber que la cuestión de si un hecho está o no desvalorado jurídico-penalmente no es una cuestión que se resuelva exclusivamente en sede del análisis de la autoría, sino que va a necesitar otros pasos sucesivos⁷⁸⁰.

En relación con la crítica que exponía en el apartado b.ii) según la cual la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho supone desdoblar el concepto de autor, independizando la autoría del injusto y haciéndolo incompatible con un concepto personal de injusto, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO señala que “(...) aunque no me considero finalista, sí pienso, con muchos autores, finalistas o no, que el injusto es personal. Pero ello no empece para que el tipo de injusto contenga elementos puramente objetivos, como es por ejemplo la imputación objetiva y, para mí, la autoría. La no existencia de dolo (o imprudencia) en un comportamiento hará, dada mi concepción, que aunque sea objetivamente de autoría, no se trate de un comportamiento de injusto, típicamente antijurídico”⁷⁸¹. En el mismo sentido se expresa ROSO CAÑADILLAS, “(...) el elemento

⁷⁷⁸ RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 345.

⁷⁷⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 581.

⁷⁸⁰ Así, RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 345 s.: “La autoría no agota todo el tipo o, lo que es lo mismo, la cuestión de si un hecho está o no desvalorado jurídicopenalmente no es una cuestión que se resuelva exclusivamente en relación con la autoría. Habrá que comprobar si existe imputación objetiva, por ejemplo, o cuál es el desvalor subjetivo de la acción, etc. Porque si la crítica es que carece de sentido atribuir hechos objetivos no desvalorados jurídicopenalmente a un sujeto, también se podría decir lo mismo de la teoría de la equivalencia de las condiciones como criterio de comprobación de la relación de causalidad, puesto que no hace más que atribuir un hecho objetivo a un sujeto pudiendo carecer dicha atribución de significado jurídicopenal, y a nadie se le ocurre, por ello, prescindir del análisis de la relación de causalidad”.

⁷⁸¹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 581; *DPCrim* 2004, 35. En el mismo sentido, LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 69; *FS-Roxin*, 2001, 591; *RDPC* 2003-2, 107.

de la autoría se da exista dolo en el sujeto o no exista, por lo que el dolo más que un elemento de la autoría es un elemento del tipo doloso; por lo tanto faltando el dolo, no se castigará como autor de un delito doloso, pero sin embargo siempre se podrá castigar por imprudencia, en el caso de que el sujeto actúe de modo imprudente (y esté tipificado el correspondiente delito imprudente), lo cual demuestra que el dolo no configura la autoría, sino un tipo de delito que impone el conocimiento de todas las características y elementos de su actuación y, al ser el elemento objetivo de la autoría un elemento más del tipo, éste debe ser abarcado por el dolo, como exactamente igual sucede con los demás elementos del delito y no por ello decimos que uno de sus componentes es necesariamente el dolo”⁷⁸². Por lo dicho, es claro que lo que hace la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho es ubicar sistemáticamente la autoría junto con otros elementos como la relación de causalidad, la imputación objetiva, el dolo o la imprudencia, entendida como una parte de un todo que es denominado tipo, tipo de injusto o injusto⁷⁸³.

Finalmente, en relación con la crítica reseñada en el apartado b.iii) según la cual la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho, al prescindir de la parte subjetiva del tipo para explicar la autoría, da lugar a un criterio de corte causalista que no puede explicar satisfactoriamente la autoría mediata⁷⁸⁴, es preciso decir que en el análisis de esta modalidad de autoría hay que diferenciar dos momentos: uno primero, referido a la estructura a través de la cual los intervinientes realizan el hecho típico y, otro, en el que se concreta si estamos ante un supuesto de autoría o de participación. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO lo explica de la siguiente forma: “En la autoría mediata hay que tener en cuenta, sobre todo, dos elementos. Por un lado, hay que decidir qué criterios fundamentan que existe actuación a través de otro, o sea cuándo una persona se sirve de otra como instrumento; a este respecto, la elaboración del tema llevada a cabo por ROXIN, aunque queden supuestos dudosos, es bastante convincente. Pero, por otro lado, también hay que decidir si el instrumento determina objetiva

⁷⁸² ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 527 s.

⁷⁸³ Cfr. RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 346.

⁷⁸⁴ O en palabras de SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 69: “Estos penalistas no pueden comprender satisfactoriamente la relación entre el sujeto de delante y el sujeto de detrás”.

y positivamente el hecho, pues solo entonces el sujeto que actúa detrás habrá realizado a través de otro una acción determinante, es decir una acción de autoría, y podrá ser calificado como autor mediato”⁷⁸⁵. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO⁷⁸⁶ y ROSO CAÑADILLAS⁷⁸⁷ proponen numerosos ejemplos para poder identificar la estructura de la autoría mediata, con base en la propuesta de criterios generales que permitan hacer dicha distinción, lo que demuestra claramente la correcta comprensión de esta forma de autoría. Para terminar, esta concepción de la autoría mediata permite mantener un mismo concepto de autor, objetivo, ajeno a la parte subjetiva del tipo. La parte subjetiva del tipo podrá influir en la estructura que adopte la autoría en un supuesto concreto, pero no decidirá o influirá más⁷⁸⁸.

2. EL CONCEPTO DE AUTOR EN EL CÓDIGO PENAL ESPAÑOL

Una cuestión importante es definir cuál es el concepto de autor que acoge el CP español, porque si se decantara por alguno en particular y no planteara dudas, quedarían el análisis y la posterior toma de postura determinados por el respeto a la Ley y, entonces, la valoración tendría que ajustarse a los preceptos legales existentes⁷⁸⁹. No obstante, no es este el caso del

⁷⁸⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 690.

⁷⁸⁶ *Vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 625 ss., 645 ss., 690.

⁷⁸⁷ *Vid.* ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 543 ss.

⁷⁸⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 646, observa que “(...) cuando se estudia la autoría mediata, normalmente se dan una serie de criterios materiales (existencia de coacción sobre el instrumento, provocación o utilización de un error en el mismo, carácter de inimputable del instrumento, utilización de un aparato organizado de poder, etc.) que realmente (aunque fueran todos ellos correctos) no explican por sí solos la existencia de autoría mediata, es decir no explican por sí solos la existencia de dominio del hecho (o sea, en mi opinión, determinación objetiva y positiva), sino que explican sólo cuándo estructuralmente se da el supuesto de realización de una acción por una persona, a través de otra de la que se sirve como instrumento, o sea, en el campo penalmente relevante, explican una parte del fundamento tanto de la autoría mediata como de la participación mediata; dándose esos criterios, lo importante para saber si el sujeto de atrás es autor o partícipe, será determinar si la acción del instrumento es a su vez objetivamente de autoría (aunque por falta de otros elementos del tipo no pudiera, en ocasiones, considerarse autor en sentido penal), o sea determina objetiva y positivamente el hecho, o de participación (independientemente también de si, por faltar algún elemento genérico del tipo, por ejemplo el dolo, no se le puede considerar partícipe penalmente relevante). He aquí la importancia de la actuación del instrumento, que normalmente no se suele poner de relieve, quizá porque se considere que se trata de algo obvio (aunque tengo ciertas dudas al respecto)”.

⁷⁸⁹ Pero incluso en este caso, la valoración crítica desde el plano dogmático de la concreta regulación siempre será útil de cara a mejorar la regulación penal. Cfr., en este sentido, p. ej., DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 120, al señalar que “(...) en un sistema jurídicopenal concreto, la discusión

CP vigente español, que no se expresa de manera unívoca en relación con el concepto de autor que asume⁷⁹⁰, pudiéndose pensar incluso que se debe a una falta de decisión

sobre la existencia y alcance del principio de accesoriedad ha de basarse en primer término en el estudio de los propios preceptos legales, que claramente pueden imponer un sistema. En tal caso el intérprete podrá proponer correcciones o modificaciones de lege ferenda si el sistema adoptado por la ley no le parece el correcto. Si el sistema recogido por el legislador no aparece claro y admite diversas interpretaciones, habrá que optar por lo más conveniente”; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 142, también indica que “(...) para abordar la problemática de la autoría de un modo científico-jurídico hay que tener muy presente, como se ha indicado, la valoración y la decisión político-legislativa adoptada por cada Estado, es decir, la regulación legal positiva dictada sobre esta materia, que resulta vinculante para el intérprete del Derecho por exigencias constitucionales explícitas. No obstante, como es sabido, el sometimiento al principio de legalidad penal no condiciona absolutamente la actividad científico-jurídica en el sentido de realizar la única y obligada interpretación posible de un texto legal, siquiera sea porque el lenguaje legal no es unívoco, sino que por lo general sus términos tienen distintos sentidos posibles y, por tanto, admiten interpretaciones diversas”; BENÍTEZ ORTÚZAR, *La participación en el delito imprudente*, 2007, 12 s., 21 s., se muestra crítico con el estudio dogmático de la autoría y participación imprudente planteado hasta ahora en España, advirtiendo, “(...) las más recientes obras penales españolas que abordan la delicada materia de la participación en el delito imprudente (o, incluso, el problema de la posible relevancia de actos neutrales, de acciones cotidianas, que naturalísticamente hablando, son usados por el autor del delito como instrumentos que le facilitan su conducta), en muchos casos aparecen demasiado alejadas de la realidad que marca el derecho positivo español. (...) Esta situación ha hecho que, en muchos casos, se haya desnaturalizado el análisis en concreto de la participación en el hecho imprudente de otro constitutivo de delito, cuando se atiende en demasía –casi exclusivamente– a construcciones sistemáticas elaboradas por la dogmática extranjera que aporta, lógicamente, soluciones de acuerdo a su respectivo Derecho positivo”; y continúa, “(...) en cualquier caso, sea cual sea la concepción del injusto de la que se parta y de la concepción teórica del concepto de autor en sentido estricto que doctrinalmente se adopte, un análisis serio y riguroso acerca de las conductas imprudentes de determinados sujetos que posibilitan o facilitan el hecho imprudente principal, va a venir derivado del estudio del derecho positivo vigente”.

⁷⁹⁰ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 251, considera respecto al CP 1944/73 que “(...) si bien en el CP hay indicios tanto a favor del concepto restrictivo de autor como a favor del unitario (aunque sea limitado), si bien es posible que sean más los que apuntan a un concepto restrictivo, lo cierto es que no existen impedimentos formales insalvables en nuestro CP para interpretar que en el mismo cabe un concepto unitario de autor, con determinadas peculiaridades”; LL 1996-2, 1284. En este mismo sentido, LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 56; *FS-Roxin*, 2001, 579; *RDPC* 2003-2, 92 s., señalan “(...) por lo que respecta al Derecho positivo español, bajo la vigencia del CP 1944/73, existió una importante tradición doctrinal en el sentido de interpretar sus preceptos sobre codelinuencia desde la perspectiva de un concepto restrictivo de autor, si bien en nuestra opinión no era ni mucho menos evidente la obligatoriedad de interpretarlos desde esa perspectiva”; GONZÁLEZ RUS, *CDJ* 1994-XXXIX, 89 s.; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 135, 142, indica “(...) desde un punto de vista teórico, es posible admitir la compatibilidad del sistema unitario (limitado o funcional) de autor en el CP vigente. (...) Sin embargo, estos preceptos también pueden ser interpretados en sentido contrario, para afirmar que nuestro CP acoge un sistema diferenciador”; “nuestro CP no (daba ni) da una definición legal de la autoría en parte alguna. Tan sólo dispone, en su art. 28.1.º CP, que ‘son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento’, siendo considerados también como autores los inductores y los cooperadores necesarios. Esta formulación legal, como mínimo y a los efectos que ahora interesan, viene a reconocer expresamente las tres formas de autoría conocidas: la autoría inmediata, mediata y coautoría. Pero no determina el contenido de cada una de ellas, es decir, no hay una definición legal de las mismas: no dice quién y cómo se realiza el hecho por sí solo, ni quién y cómo lo realiza a través de otro, ni quiénes y cómo lo realizan conjuntamente”; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 206, señala: “¿Cuál es el sistema correcto: el unitario o el restrictivo? La ley en este punto, como en muchos otros, no es

intencionada, dejando en manos de la doctrina la interpretación y la decisión por un concepto en concreto⁷⁹¹. Del análisis terminológico y sistemático del CP, la doctrina ha extraído argumentos tanto en favor de un concepto unitario de autor como de un concepto restrictivo de autor. La utilización de fórmulas imprecisas como “serán considerados autores” (art. 28 CP)⁷⁹² o términos ambiguos como “el hecho” (art. 28 CP)⁷⁹³, que, por lo demás, suponen una continuidad con respecto al CP 1944/73 (arts. 14 y 16), al tiempo que no se utiliza la expresión “partícipes”⁷⁹⁴, dejan la definición del concepto de autor que acoge el CP relativamente abierta.

Los argumentos que se esgrimen a favor de la posibilidad de sostener que el CP acoge un concepto unitario de autor destacan los siguientes: a) que el art. 28 CP con la expresión “también serán considerados autores” pretende incluir una cláusula de extensión legal de la autoría, y que entonces se asimila a los autores con los inductores y con los cooperadores necesarios⁷⁹⁵. Y b) que el art. 27 CP establece la distinción entre “autores y cómplices”, y no entre “autores y partícipes”, omitiendo cualquier referencia a los inductores y a los cooperadores necesarios, por lo que se tiene que entender que están contenidos en la categoría de los autores, pues de lo contrario no podrían ser considerados penalmente responsables⁷⁹⁶.

nada clara, ya que desde una perspectiva jurídica-positiva es perfectamente posible mantener tanto un concepto extensivo como uno restrictivo”; BLANCO CORDERO, *Las acciones neutrales*, 2001, 11; BENÍTEZ ORTÚZAR, *La participación en el delito imprudente*, 2007, 99.

⁷⁹¹ En este último sentido, PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 143, para quien “(...) estas carencias no deben ser entendidas como un defecto de la regulación vigente, a no ser que se mantenga una concepción de la dogmática jurídico-penal anclada todavía en el positivismo decimonónico. Al contrario, parece estar a la altura de la evolución del pensamiento científico-jurídico”; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 306, al afirmar: “Creo que el CP ha dejado sin resolver esta cuestión, o mejor dicho la ha dejado en tablas o abierta, dejando la decisión de elegir uno u otro concepto a la dogmática jurídico-penal, postura que hasta cierto punto encuentro razonable y prudente si se tiene en cuenta la complejidad del tema”.

⁷⁹² Cfr. ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 279 ss.

⁷⁹³ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 247; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 285.

⁷⁹⁴ Cfr. ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 279, 281.

⁷⁹⁵ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *REJ* 10 (2008) 37.

⁷⁹⁶ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 206; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 280 s.

Ahora bien, en relación con los argumentos que se plantean para considerar que el CP acoge un concepto restrictivo de autor, sobresalen los siguientes: a) que la utilización de dos verbos diferentes en el art. 28 CP como lo son “ser” y “considerar” hace entender que los intervinientes a los que se refiere son conceptualmente diferentes⁷⁹⁷. Los autores (en sentido estricto) son definidos por el primer inciso del art. 28 CP cuando establece “son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento”. Junto a éstos, el legislador añade otros intervinientes que asimila, meramente a efectos punitivos, con los autores cuando dice, “también serán considerados como 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”. b) Tal y como señala ROSO CAÑADILLAS “(...) además de ese cambio verbal entre ‘son autores’ y ‘se consideran autores’, en donde el CP parece querer manifestar las diferencias formales y materiales entre un grupo y otro de intervinientes, existe también otro posible argumento para seguir apoyando la tesis de un concepto restrictivo de autor; el CP define a los autores como aquellos que realizan el hecho, mientras que los inductores y los cooperados necesarios son los que inducen y cooperan a la ejecución del hecho, con lo que queda plasmado de modo evidente y expreso que ellos no lo ejecutan o realizan”⁷⁹⁸. c) En tercer lugar se dice que cuando el legislador utiliza la expresión “hecho” en el art. 28 CP se está refiriendo al “hecho típico y antijurídico”, cuya ejecución corresponde al autor y cuya existencia es necesaria para poder castigar después a un inductor o a un cooperador necesario, que siempre tendrán como referencia a la conducta del autor: mientras no exista “hecho” (típico y antijurídico), las

⁷⁹⁷ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 207, 221, refiriéndose al art. 14 CP 1944/73; LL 1996-2, 1285; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 136; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 56; *FS-Roxin*, 2001, 579; *RDPC* 2003-2, 93; SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, *La codelinuencia*, 2001, 86; BLANCO CORDERO, *Las acciones neutrales*, 2001, 7; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 283, 289 ss.; BENÍTEZ ORTÚZAR, *La participación en el delito imprudente*, 2007, 99, señala que “(...) parece consolidada la opinión de que la equiparación entre los auténticos autores (art. 28, párrafo primero CP), y los que son considerados autores (art. 28, párrafo segundo CP) lo es exclusivamente a efectos de merecimiento de pena, siendo los inductores y los cooperadores necesarios, junto a los cómplices, partícipes en el hecho principal que es el del autor, y –por tanto–, manteniendo una relación de accesoriadad con el hecho del autor. Este esquema también va a mantenerse, en lo esencial en el delito imprudente”.

⁷⁹⁸ ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 284.

actuaciones de esos intervinientes no adquirirán relevancia penal; requieren que se produzca un “hecho”, y quien realiza este hecho no es nadie distinto al autor⁷⁹⁹. Sin embargo, y en relación con este último argumento, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO con toda razón cuestiona el valor que el uso del término “hecho” pueda tener en la defensa del concepto restrictivo de autor, ya que no tiene por qué interpretarse necesariamente como “hecho típico y antijurídico”, que es lo que permite argumentar que se trata de un principio fundamentador de la accesoriadad y consecuentemente del sistema restrictivo de autor⁸⁰⁰. d) Finalmente, se argumenta que desde la literalidad del art. 27 CP, que dispone “son responsables criminalmente de los delitos los autores y los cómplices”, se establece la diferenciación entre dos formas de intervención (autores y cómplices) como base para la atribución de responsabilidad penal personal. El concepto unitario de autor, en cualquiera de sus versiones, se caracteriza por no diferenciar entre los intervinientes en un hecho delictivo (considerándolos a todos ellos autores, siempre y cuando cumplan los demás requisitos típicos)⁸⁰¹.

En suma, de la regulación de las formas de intervención delictiva prevista en el CP no se puede afirmar la asunción de un determinado concepto de autor. No obstante, personalmente considero que, conforme a los argumentos de una y otra postura, hay indicios (más fuertes) para entender que el CP adopta un sistema restrictivo de autor.

3. TOMA DE POSTURA

De lo expuesto anteriormente pueden concluirse, al menos, dos cuestiones: a) primero, que doctrinalmente se han defendido, y se defienden, tanto un concepto unitario como

⁷⁹⁹ Cfr. ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 285 ss.

⁸⁰⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 224, 245 ss.

⁸⁰¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 206, se refiere al art. 12 CP 1944/73 cuya dicción literal coincide con el actual art. 27 CP, sólo alterado por la supresión tanto de la figura del “encubridor” como de las “faltas”, que no afectan en nada a la interpretación que aquí interesa; SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, *La codelinuencia*, 2001, 88; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 136.

restrictivo de autor⁸⁰², discusión que aún hoy tiene plena vigencia en general⁸⁰³ pero también en el ámbito de los delitos especiales⁸⁰⁴, aunque, mayoritariamente y en España, la doctrina se decante por un concepto restrictivo de autor⁸⁰⁵. b) En segundo lugar, que ambos conceptos de autor podrían tener, en principio, perfecto acomodo en el vigente CP, puesto que el legislador español no opta clara e inequívocamente por uno de ellos⁸⁰⁶; aunque, como quedó

⁸⁰² GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 299: “El estado actual de la discusión doctrinal sobre el concepto de autor tanto en España como en Alemania sitúa el concepto extensivo de autor en el estadio de los conceptos dogmáticos esencialmente superados”.

⁸⁰³ P. ej., en el ámbito sanitario, entre muchos otros, cfr. RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 303 ss.; VALLEJO JIMÉNEZ, *Responsabilidad penal sanitaria*, tesis d., 2012, 222; o en el de la responsabilidad penal por el producto, entre muchos otros, p. ej., PAREDES CASTAÑÓN, en PAREDES CASTAÑÓN/RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *Productos adulterados*, 1995, 148; ESCOBAR VÉLEZ, *La responsabilidad penal por productos defectuosos*, 2012, 99.

⁸⁰⁴ Cfr., por todos, GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 257 ss. Pero además, en concreto, en relación con el delito de defraudación tributaria, recientemente ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y participación en el delito fiscal*, 2009, 43, dice acoger un concepto unitario de autor al hilo del análisis de problemas de autoría y participación en el delito fiscal: “Como bien ha explicado la doctrina penal, en la que destaca por su claridad de exposición de este asunto MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN, este precepto [art. 28 CP] ofrece un concepto amplio de autor, que abarca todas las formas de intervención punible en la realización de un delito que en él se citan”.

⁸⁰⁵ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 132, 201; LL 1996-2, 1284; EPB, 2002, 141 s.; GONZÁLEZ RUS, CDJ 1994-XXXIX, 101; GÓMEZ RIVERO, *La inducción*, 1995, 25 ss.; PAREDES CASTAÑÓN, en PAREDES CASTAÑÓN/RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *Productos adulterados*, 1995, 148; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 134; PÉREZ MANZANO, *Autoría y participación imprudente*, 1999, 78; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, AFDUA 8 (1998-1999), 80; FS-Roxin, 2001, 601; RDPD 2003-2, 119; BLANCO CORDERO, *Las acciones neutrales*, 2001, 11; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 306; DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, 54 s.; SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 27; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 303 ss.; VALLEJO JIMÉNEZ, *Responsabilidad penal sanitaria*, tesis d., 2012, 222; ESCOBAR VÉLEZ, *La responsabilidad penal por productos defectuosos*, 2012, 99.

⁸⁰⁶ Las diversas posibles interpretaciones de las disposiciones legales que se refieren a la autoría y a la participación en la Parte general del CP y la falta de un pronunciamiento claro, permiten pensar que se trata de una cuestión que el legislador ha decidido dejar abierta a la interpretación. Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 251, aunque se refiere al CP 1944/73, sus razonamientos y conclusiones son perfectamente aplicables al CP vigente; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 305 s.; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 142. En sentido contrario, LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Autoría y participación*, 1996, 38, señala: “Como hemos dicho, el CP debe utilizar términos que permitan la aplicación de diversas teorías, pues, la autoría es un fenómeno que tiene que ser atrapado legislativamente con la suficiente amplitud. El legislador debe marcar únicamente ciertas pautas que deben considerarse un sistema de mínimos y, más tarde, el intérprete en función de una u otra teoría llegará a las soluciones que le parecerán más acertadas. Esto debería ocurrir con el CP de 1995, pero, al menos en materia de autoría y participación, ha de afirmarse que no se ha logrado siempre con el acierto preciso. El Código claramente excluye un concepto unitario de autor, desde el momento en que separa las conductas de los autores y de los que también son considerados autores; y, por otro lado, además, separa de forma patente a los cómplices”; SÁINZ CANTERO CAPARRÓS, *La codelinquencia*, 2001, 16, 97 s., indica: “Hay que señalar como opinión doctrinal unánime la afirmación de que el CP español de 1995 acoge un concepto restringido de autor”.

dicho, entiendo que hay ciertos indicios que pueden inclinar la balanza en favor del concepto restrictivo de autor. Así, para comenzar, es preciso decidir cuál de los conceptos de autor es preferible adoptar y por qué.

El criterio restrictivo de autor es el que acepto como correcto por entender que es el que mejor se adapta a los principios de un Derecho penal propio de un Estado de Derecho. En especial, a los principios de determinación y taxatividad, por lo tanto, al principio de legalidad como expresión de éstos, y a los principios de *ultima ratio* e intervención mínima⁸⁰⁷. El concepto restrictivo de autor cumple mejor el principio de legalidad porque entiende que los tipos contenidos en la Parte especial contemplan exclusivamente conductas de autoría, el ataque más directo al bien jurídico protegido y, entonces, el que la norma penal tiene la mayor urgencia en prohibir y evitar. En tanto que la existencia de preceptos que castigan expresamente otras formas de intervención son causas de extensión de la punibilidad (amplifican el tipo) pero con una característica especial: la sumisión al principio de accesoriadad⁸⁰⁸.

Según el principio de accesoriadad, para que a un partícipe se le pueda exigir responsabilidad penal es necesario que se demuestre previamente la existencia de un hecho típico y antijurídico, cuya realización es consecuencia de la conducta del autor. De esta forma se cumple (todavía) mejor el principio de legalidad, en su vertiente de determinación, pues el tipo se dirige en primer lugar a un número limitado de acciones entre todas las que intervinieron en la realización del hecho, para después extenderse a otras donde lo exija el

⁸⁰⁷ Así también, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 408; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 99; DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, 55 s.; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 368 s.; ESCOBAR VÉLEZ, *La responsabilidad penal por productos defectuosos*, 2012, 99.

⁸⁰⁸ En este sentido, PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriadad*, 1990, 327, afirma que: “Este problema [*scil.* la dudosa compatibilidad con el respeto debido al principio de determinación en la descripción de los comportamientos punibles, de los sistemas unitarios de autor] se evita, en cambio, en los sistemas de participación de un modo expeditivo: exigiendo, en principio, para que se pueda castigar a los distintos sujetos que intervienen en la realización de un delito, que uno de ellos al menos cumpla la totalidad de sus elementos típicos. La cualidad de la conducta objeto de referencia ya no es indiferente: se ha de tratar de un comportamiento que también en el caso de actuar una sola persona convertiría a éste en autora del delito en cuestión”.

merecimiento y necesidad de pena, proporcionando un perfil más preciso del ámbito típico⁸⁰⁹. Además, así entendido, de manera limitada, el principio de accesoriadad refleja mejor el principio de intervención mínima en materia de autoría.

Por fin se aducen otras razones, aunque de menor entidad, para sostener un concepto restrictivo de autor conforme al CP vigente, que enuncio muy brevemente: a) la imperfección del legislador⁸¹⁰; b) la falta de razones que justifiquen un cambio, teniendo que tradicionalmente la doctrina española ha asumido como correcto el concepto restrictivo de autor⁸¹¹; y c) la mayor proximidad a los conceptos vulgares de autor y partícipe⁸¹².

⁸⁰⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 408, en concreto, utiliza la expresión “produce un recorte de lo típico bastante preciso”.

⁸¹⁰ A la que DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 201 s., se refiere en los siguientes términos: “Dada la necesaria imperfección del legislador, me parece preferible partir de un concepto restrictivo de autor y unas formas de participación accesorias, a las que posteriormente se vayan ‘sumando’ casos más o menos concretos de excepción al sistema allí donde lo exija el merecimiento y necesidad de pena de determinadas conductas, la justicia material, que, a la inversa, partir de una punición bastante general, para luego ir ‘restando’ con disposiciones más o menos concretas de la ley los casos que no se consideren dignos de castigo o se estimen dignos de un castigo diferente al que se deduce de las normas generales”; en el mismo sentido, LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 57; *FS-Roxin*, 2001, 578; *RDPC* 2003-2, 94; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 307; DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, 55 s.; SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, 34; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 369 n. 209.

⁸¹¹ La interpretación del CP conforme a un concepto restrictivo es acorde con la postura tradicionalmente asumida por la doctrina española, de manera que, si no hay razones para el cambio, ésta es la opción que se debe adoptar, así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 202: “Por fin también habrá que tener en cuenta, sobre todo ante un sistema jurídico penal concreto, cuando no esté clara su adscripción a un concepto unitario o restrictivo de autor, aparte de lo visto hasta ahora, la tradición jurisprudencial y doctrinal en la interpretación de ese sistema. Pues interpretarlo repentinamente a contracorriente, cuando no haya razones muy poderosas para ello, puede convertir nuestro esfuerzo en baldío por el poco eco que normalmente encontrará y, por otro lado, puede suponer una desestabilización si, desde el sistema tal y como se interpreta tradicionalmente, se ha encontrado o puede encontrarse una solución aceptable y estable de la mayoría de los problemas relativos a la participación en el delito en sentido amplio. Sigo esto porque, como enseguida veremos, la doctrina española desde hace bastantes años interpreta que en el CP se recoge un concepto restrictivo de autor”. También, en este sentido, DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, 56; SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, *La codelinquencia*, 2001, 97 s. (en términos similares); RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 369 n. 209.

⁸¹² Acudiendo a un criterio prejurídico (aunque siempre con un valor limitado, sobre todo en esta materia), DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 201 afirma que se puede decir que “el concepto restrictivo de autor se aproxima más a la realidad de los fenómenos sociales participativos, a los conceptos vulgares de autor y partícipe, etc.” En este mismo sentido, DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, 56 s.; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 369 n. 209.

Cabe preguntarse, además, si la adopción de un concepto restrictivo de autor como correcto, resulta preferible para el tratamiento de la autoría y participación en los delitos especiales. En este sentido, como principal razón, quiero aducir que conforme a un concepto restrictivo de autor pueden ser resueltos de manera (si se quiere, más) satisfactoria los diferentes supuestos de co-intervención respetando el fundamento material de los delitos especiales, puesto que se permite apreciar la diferencia de injusto que supone la cualificación especial⁸¹³. Por definición estos delitos son aquellos que exigen una especial condición, relaciones o cualificación en el autor, lo que permite afirmar que el legislador condiciona la afirmación de la autoría, precisamente, a la concurrencia en el sujeto de dicha cualidad. En consecuencia, en mi opinión, considero preferible y más compatible con un concepto restrictivo de autor la distinción entre aquellos sujetos cualificados y aquéllos que no lo son, teniendo a los primeros por autores y a los segundos como partícipes⁸¹⁴.

Ahora bien, es cierto que una aplicación del concepto restrictivo de autor que respete el principio de accesoriedad de la participación puede llevar en algunas ocasiones a consecuencias insatisfactorias como ciertas lagunas de punibilidad, pero tal y como señala

⁸¹³ Al respecto, *vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 156; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 257, 291.

⁸¹⁴ En este sentido, GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 291 afirma que “(...) la categoría de los delitos especiales no puede ser explicada de modo satisfactorio sin referirse a las cualidades, relaciones o circunstancias exigidas por el tipo. Son estos elementos típicos los que determinan que el injusto de los delitos especiales sea, en realidad, un injusto especial. Un criterio de determinación de la autoría que, como el propuesto por el concepto unitario de autor, atienda exclusivamente a si el sujeto interpone o no, una causa del resultado se mostraría, por ello, completamente insuficiente para explicar de modo satisfactorio la referida esencia. El concepto unitario de autor convertiría a todo interviniente en un delito especial en autor del mismo, con independencia de que se trate de un *intraneus* o de un *extraneus*. De esta circunstancia cabría extraer, al menos, dos consecuencias principales. La primera consistiría en que, contrariamente a lo que defiende la doctrina de modo absolutamente unánime, un *extraneus* podría ser autor de un delito especial. La segunda, en que cualquier aportación del *intraneus* en el delito especial convertiría a éste en autor del mismo. Estas dos consecuencias vendrían a poner de manifiesto que el concepto unitario de autor convertiría la cualificación personal en un simple elemento vinculado al resultado, privándola, de este modo, de su dimensión fundamentadora del desvalor de la acción. El único modo de respetar la esencia de la autoría en los delitos especiales pasa, necesariamente, por distinguir entre aquellos sujetos en quienes concurren los elementos referidos y aquéllos en quienes no concurren, considerando a los primeros autores y a los segundos meros partícipes”. Esto, pese a reconocer en todo caso, que el concepto unitario de autor puede resultar adecuado también para apreciar la posible diferencia de merecimiento de pena existente entre la conducta del *intraneus* y la del *extraneus*. Cfr. en todo caso *supra* la discusión acerca de la compatibilidad entre un concepto unitario de autor y los delitos especiales, p. 302 ss.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO “(...) las mismas a veces tienen menos que ver con el concepto de autor que con la imprevisión o falta de habilidad técnica del legislador y, en cualquier caso, son asumibles desde el punto de vista de los principios inspiradores del Derecho penal, y no justifican el sacrificio de un concepto de autor que tiene más ventajas que inconvenientes”⁸¹⁵. En este sentido, entiendo que las lagunas de punibilidad que se producen pueden solucionarse con previsiones legales específicas, además que, si bien puede darse que no se le pueda imputar responsabilidad penal a un *extraneus* a título de autor no quiere decir que no pueda responder como partícipe (y ya se analizará *infra* la cuestión acerca del *quantum* de la pena⁸¹⁶). En todo caso, y desde el punto de vista de las garantías y principios penales, esta situación me parece más tolerable que una punición excesiva⁸¹⁷.

Una vez tomada postura a favor del concepto restrictivo de autor, es preciso señalar que asumo como correcto, entre las distintas teorías desarrolladas y utilizadas por la doctrina para distinguir entre autor y partícipes, el de la determinación objetiva y positiva del hecho formulada por LUZÓN PEÑA y desarrollada fundamentalmente por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO⁸¹⁸. Este criterio, en mi opinión, es el que mejor se ajusta a los fundamentos y fines aquí adoptados y, además, en concreto, al ámbito de aplicación que se pretende: a los delitos especiales y, entre ellos, al delito de defraudación tributaria. La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho se funda en un criterio exclusivamente objetivo para identificar las acciones de autoría frente a las de participación, según el cual autor es quien lleva a cabo una acción que determina la dirección del curso causal y termina produciendo el resultado. Así, para saber si una conducta determina el hecho es preciso valorar sus características y cualidades intrínsecas, ajenas, por lo tanto, al conocimiento o a la voluntad del sujeto activo. Además, el fundamento material sobre el que se apoya el criterio de la determinación objetiva del hecho es el de la autonomía o no dependencia de otras

⁸¹⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 693.

⁸¹⁶ Cfr. *infra* el apartado relativo a **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.**, p. 463 ss.

⁸¹⁷ Así también, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 693; GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 277.

⁸¹⁸ Cfr. *supra* la p. 335 para una breve explicación de la génesis y desarrollo de la teoría de la determinación objetiva y positiva.

acciones o factores para la producción del resultado. Esto significa, en palabras de ROSO CAÑADILLAS que “(...) la conducta es lo suficientemente eficaz y reúne las características necesarias para configurar el curso causal que desemboca en el resultado y para ello no depende ni está a expensas de otros factores. (...) Por el contrario, las acciones que meramente favorecen y facilitan dependen totalmente de otras acciones para alcanzar la producción del resultado”⁸¹⁹.

La calificación del delito de defraudación tributaria como un delito de dominio al que subyace la infracción de un deber extrapenal (de la obligación jurídica-tributaria material principal contributiva o de realizar ingresos a cuenta) requiere de la aplicación de la teoría de determinación objetiva y positiva del hecho para poder determinar la autoría en supuestos concretos. Para atribuir responsabilidad penal a un sujeto a título de autor en este tipo de delitos no basta con verificar la mera infracción del deber extrapenal, sino que, además de estar formalmente cualificado, de ser *intraneus*, debe comprobarse que ha decidido el sí y el como del hecho.

Por fin, para poder entender en su totalidad el concepto de autor propuesto, es necesario precisar cuál es la ubicación sistemática de la autoría. Concretamente se incluye en la parte objetiva del tipo, diferenciándose de la relación de causalidad y de la imputación objetiva⁸²⁰. La autoría, tal y como ocurre con el resto de los elementos del tipo, exige un análisis diferenciado y con criterios propios⁸²¹. En consecuencia, ante un supuesto de hecho de defraudación tributaria habrá que analizar, en el plano objetivo, las siguientes cuestiones: a) en primer lugar si existe un nexo de causalidad entre la conducta y el resultado producido y si se da la imputación objetiva. b) en segundo lugar, aplicando la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho, determinar si este sujeto ha actuado como autor. c) Para, posteriormente, comprobar si este autor del tipo objetivo posee la cualificación especial

⁸¹⁹ ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 345.

⁸²⁰ Sobre la diferencia entre autoría e imputación objetiva ampliamente LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 891; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 501 ss.

⁸²¹ Sobre el momento en el que debe analizarse la autoría, ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 533 s. Así, también, RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 369 ss.

requerida, ser el contribuyente (incluidos aquí los titulares de la devolución indebidamente obtenida y de los beneficios indebidamente disfrutados), el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta; como bien afirma DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, una interpretación verdaderamente restrictiva de los tipos de la Parte especial implica que el verdadero autor (inmediato y único, mediato o coautor) ha de cumplir en su persona los elementos nucleares del tipo, referidos a la cualidad personal y a la acción, todo lo demás serán ampliaciones del concepto de autor⁸²². d) En cuarto lugar, una vez identificado el autor en estricto sentido jurídicopenal, se procede a atribuir responsabilidad penal a los demás intervinientes como partícipes (si cumplen con los requisitos) o a declararlos impunes, conforme a un estricto respeto del principio de accesoriedad limitada de la participación⁸²³. Por otro lado, en el plano subjetivo, habrá que analizar el desvalor subjetivo de la conducta, es decir, si el/los sujeto/s han actuado dolosa o impunemente (el delito de defraudación tributaria solo prevé la comisión dolosa). Únicamente cuando se finalice este estudio de manera completa, se podrá concluir si una determinada conducta es desvalorada jurídico-penalmente y cuál es la calificación que le corresponde.

⁸²² En este sentido, muy claramente, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 153.

⁸²³ PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriedad*, 1990, 326: “No se puede hablar de participación sin referirse al mismo tiempo a aquello en lo que se participa”. Por otro lado, tal y como afirma SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 69, “una comprensión del delito de defraudación tributaria como un tipo penal que contiene tanto elementos de infracción del deber como de dominio, permite que en algunos de los delitos especiales llamados de infracción de deber se plantee la cuestión de la participación entendida como ‘intervención conjunta’, organización común. En efecto, en un delito de pura infracción de deber no tiene sentido plantear la cuestión de la participación así entendida. Como se ha indicado, la intervención supuestamente ‘accesoria’ del extraneus en realidad no sería expresión de una auténtica accesoriedad sino sencillamente de la infracción propia de un deber general (negativa) de abstenerse de perturbar la institución positiva que subyace al deber específico del intraneus; un deber cuya intensidad quedaría pendiente de determinar. En tal caso, más bien habría que hablar de ‘intervenciones’ paralelas o convergentes y no de ‘intervención’ conjunta. En cambio, las consideraciones de accesoriedad, entendida esta como expresión de organización conjunta, adquieren pleno sentido en el caso de que ciertos delitos de infracción de deber tengan, además, algún componente de dominio”.

TERCERA PARTE

**LA APLICACIÓN DE LA TEORÍA DE LA
DETERMINACIÓN OBJETIVA Y POSITIVA DEL HECHO A
SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR
FISCAL POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN
TRIBUTARIA**

El criterio de la determinación objetiva y positiva del hecho respeta fielmente los fundamentos de un concepto restrictivo de autor, proporcionando una base material para distinguir entre formas de autoría y participación. Además, desde una perspectiva formal, en tanto en cuanto parte de las descripciones típicas contenidas en la Parte especial del CP, se ajusta a los principios rectores de un Derecho penal propio de un Estado de Derecho, especialmente al principio de legalidad. No obstante, su aplicación práctica a supuestos específicos no siempre resultará sencilla. En este sentido, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO advierte que “(...) en cuanto a la aplicación práctica del criterio, desde luego será difícil y complicada en diversos supuestos”⁸²⁴.

En este capítulo propongo una aplicación de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho a supuestos concretos del delito de defraudación tributaria en el que interviene, al menos, un asesor fiscal. Piénsese en el asesor fiscal representante de una persona física que, conforme a los poderes delegados, es el único que actúa frente a la Administración, o en un asesor fiscal administrador y representante de una persona jurídica que, por definición, será el único que podrá actuar en estricto sentido⁸²⁵. La mayoría de las

⁸²⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 677.

⁸²⁵ La doctrina niega la capacidad de delinquir de las personas jurídicas, lo que no ha cambiado con la reciente introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas por la LO 5/2010, de 22 de junio. Si bien con anterioridad al 2010 se podía sostener esta opinión de *lege lata*, ahora en todo caso es un criterio políticocriminal defendible. Cfr. al respecto, por todos, GRACIA MARTÍN, *APen* 1993-16, 216; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal*

veces estaremos hablando de una intervención conjunta del asesor fiscal y otros sujetos, el contribuyente, el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta o los órganos o administradores de una persona jurídica (*intraneus*).

Los análisis que realizo tienen como referencia, especialmente, el ámbito de la tradicional criminalidad individual, en el cual es común que el hecho delictivo se planea y ejecute por uno o unos pocos sujetos (en número reducido) según un reparto de tareas acordadas. No obstante, es frecuente la intervención de asesores fiscales expertos en tareas relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de *extranei* que son personas jurídicas, en el contexto de la llamada criminalidad empresarial. Aquí, en contraste con el ámbito de la criminalidad individual, es habitual que el resultado típico sea consecuencia de la acumulación de actos parciales, ejecutados por diversos sujetos, que tienen distintas competencias y ocupan diferentes posiciones jerárquicas pero sin un acuerdo previo común entre ellos⁸²⁶.

Pese a las diferencias entre los dos ámbitos y a que, aparentemente, los preceptos sobre autoría y participación parecen estar pensados para el delincuente que actúa solo o con unos pocos⁸²⁷, los análisis dogmáticos que se suelen plantear a propósito de uno u otro no están tan alejados entre sí (como se demostrará a lo largo de esta parte tercera). Por ello, considero que los criterios generales de determinación de la autoría (según la posición que aquí asumo como correcta) no requieren ser modificados para ser aplicados a la delincuencia

y delitos, 2007, 78; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Harlax* 16-17 (1996), 273; *NFP* 71 (2007), 121; LUZÓN PEÑA, *Leccs.*, *PG*, 3.^a, 2016, 2/12, 31, 11/33 ss., 26/55.

⁸²⁶ Para una caracterización del ámbito de la delincuencia tradicional y aquella propia de las organizaciones empresariales, *vid.*, por todos, SCHÜNEMANN, *ADPCP* 1988, 531 ss.; GRACIA MARTÍN, *APen* 1993-16, 213 s.; en SERRANO-PIEDecasas/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 86; *EP-Bustos Ramírez*, 2011, 141 ss.; en DEMETRIO CRESPO (dir.)/MAROTO CALATAYUD (coord.), *Crisis financiera*, 2014, 341 ss. (los últimos dos arts. en el ámbito de la discusión de la modernización del Derecho penal); TERRADILLOS BASOCO, *DP de la empresa*, 1995, 38 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Harlax* 16-17 (1996), 267 s.; *DPC* 1-2001, 56; *NFP* 71 (2007), 116 s.; FARALDO CABANA, en SERRANO-PIEDecasas/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones actuales de DP empresarial*, 2008, 89 ss.

⁸²⁷ Lo cual se explica especialmente por su origen histórico. Así, también, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 71 (2007), 117.

empresarial (como lo sugiere, sobre todo, FEIJOO SÁNCHEZ⁸²⁸), pero además que, precisamente, la utilización de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho permite “traducir” correctamente, y de forma restrictiva, a términos de autoría y participación las distintas posiciones y ámbitos de competencia de los diversos intervinientes en la actividad empresarial⁸²⁹.

Según las decisiones dogmáticas que han sido tomadas a lo largo de este trabajo cabe afirmar que el delito de defraudación tributaria tiene ciertas peculiaridades que condicionan los resultados derivados de la aplicación de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho a supuestos concretos. Los análisis no consistirán en identificar, simple y llanamente, qué acción o acciones son de autoría y cuáles de participación según esta teoría; sino que tendrán la particularidad de requerir evaluar la conducta de un sujeto (asesor fiscal *extraneus*) que no posee las cualidades o condiciones específicas exigidas por el tipo penal para ser autor. Así, a los problemas de determinación del autor material que se plantean con carácter general, hay que agregar los relativos al tratamiento de los delitos especiales.

En consecuencia, para analizar los diversos escenarios en los que puede resultar responsable jurídicopenalmente un asesor fiscal, entiendo que deben cumplirse dos pasos: a) en primer lugar debe comenzarse por identificar al sujeto que lleva a cabo la conducta típica descrita por la ley, la conducta que conduzca inexorablemente a la producción del resultado concreto por ser la más apta, idónea, adecuada, apropiada y peligrosa, la acción típica nuclear⁸³⁰; teniendo en cuenta además que para poder concretarla deben seleccionarse, entre

⁸²⁸ Cfr. FEIJOO SÁNCHEZ, *DP de la empresa*, 2007, 124.

⁸²⁹ La aplicación coherente de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho permite además no pasar los límites de un concepto restrictivo de autor y ayuda a alcanzar unos resultados controlados y respetuosos de las garantías penales. Cfr. en este sentido, especialmente, el trabajo de PAREDES CASTAÑÓN/RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *Productos adulterados*, 1995, *passim.*, en el que prueban ampliamente que el criterio de la determinación objetiva y positiva del hecho puede ser aplicado a entramados empresariales complejos de manera satisfactoria. También, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Harlax* 16-17 (1996), 275, 277.

⁸³⁰ En concreto, defraudar eludiendo el pago de tributos, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, significa ocultar la realización de los hechos generadores de la relación tributaria o de los datos relevantes para determinar las bases tributarias, de forma que se obstaculice la completa y oportuna liquidación de la obligación tributaria material contributiva y su recaudación (de acuerdo a la liquidación). En este sentido, sólo integrarán el desvalor de la acción de defraudación tributaria aquellas

todos los actos que llevan a la producción de un perjuicio patrimonial a una Hacienda Pública de más de 120.000 euros, aquellos que son ejecutivos y separarlos de los meramente preparatorios⁸³¹. b) Para, en segundo lugar, verificar si este sujeto (“autor del tipo objetivo”) ostenta las condiciones, cualidades o relaciones que el delito de defraudación tributaria requiere para poder ser autor del delito en estricto sentido penal: ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del contribuyente, o ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta, en el caso del injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta⁸³².

En realidad, todas las cuestiones que han sido objeto de análisis en los capítulos anteriores repercuten de manera singular sobre el ámbito de la atribución de responsabilidades penales derivadas de la actividad de asesoría tributaria. Además de la definición del delito como especial propio, los criterios de imputación penal (delito de

conductas dirigidas a simular, disimular u omitir los datos que permiten la correcta liquidación de la obligación tributaria material (principal o de pagar a cuenta), que se pueden concretar en actos o negocios jurídicos mendaces o en el incumplimiento de deberes accesorios que aseguran la obligación tributaria material. Por último, la ocultación tiene que ser tal que resulte idónea para burlar incluso la comprobación o verificación posterior por parte de la respectiva Hacienda Pública. *Vid.* al respecto la definición de la conducta típica, p. 78 ss.

⁸³¹ Sobre la delimitación entre los actos preparatorios y los ejecutivos en el delito de defraudación tributaria, *vid.* por todos y con ulteriores referencias, GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 98 ss.

⁸³² Este orden argumental es explicado por ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 539: “[*scil.* el autor unipersonal] debe realizar la acción típica que bien esté ya descrita por la ley, o bien es la que conduce inexorablemente a la producción del resultado concreto por ser, como ya he dicho, la más apta, idónea, adecuada, apropiada y peligrosa, es decir, a la que le es inherente por su conformación la producción de un resultado con unas determinadas características propias; por ello se convierte en la acción central típica. Por consiguiente, en cualquiera de esos casos el interviniente puede ser considerado autor del tipo objetivo, aunque posteriormente falten otros elementos necesarios para que sea autor en sentido penal, pero de todos modos habrá determinado el hecho realizando la acción típica”. También por GRACIA MARTÍN, *Cuestiones actuales de DP empresarial*, 2010, 94: “Una vez que se ha identificado a uno o a varios sujetos que, por haber realizado ellos mismo todos los elementos del tipo o por tener el dominio del hecho, podrían ser sin duda calificados como autores (directos, coautores o autores mediatos) del delito de acuerdo con los criterios y reglas generales de la autoría, hay que hacer frente al problema de que tales sujetos, a pesar de ello, no pueden ser responsabilizados en principio como autores del delito especial porque en ellos no está presente la cualidad personal de la autoría requerida por el tipo”. Es preciso tener en cuenta, además, que el primero de los pasos podría además subdividirse en dos criterios: en la realización típica y en la determinación objetiva y positiva del hecho. *Cfr.* en este sentido, además, LUZÓN PEÑA, *ADPCP* 1989, 892; *Estudios penales*, 1991, 202; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 513, 532; *LH-Roxin (Coimbra)*, 1995, 305, 307; *DPCrim* 76 (2004), 44 ss.; *REJ* 10 (2008), 19 ss.; *NFP* 76 (2011), 33 ss.; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 61 s., 63 ss.; *RDPC* 2003-2, 98, 100 ss.

dominio, de infracción de deber o mixto), la delimitación del círculo de posibles autores, la definición del bien jurídico, la concreción de la conducta y el resultado típicos, la exigencia de (al menos) dolo eventual y el tratamiento del error, tendrán un impacto directo en la interpretación de las diferentes hipótesis de responsabilidad penal del asesor fiscal. Diferencias que dejo anotadas, cuando es preciso, a lo largo de la exposición. En todo caso considero que las conclusiones a las que se llega conforme al entendimiento del delito de defraudación tributaria como un delito especial propio de dominio al que subyace la infracción de un deber extrapenal (no personalísimo), resultan coherentes con los principios de un Derecho penal de corte garantista, que entiendo deseables en un Estado social y democrático de Derecho.

La falta de un conjunto normativo que regule la figura del asesor fiscal y que permita conocer con mayor precisión los derechos y obligaciones que tiene éste respecto de sus clientes asesorados (a menudo empresas), dificulta deslindar adecuadamente los ámbitos de responsabilidad penal (y de otras clases) de cada uno de los sujetos intervinientes⁸³³. Por consiguiente, en este trabajo se propone utilizar como hilo argumental el hecho de que la actividad de asesoría fiscal siempre tenga lugar en referencia con una particular relación jurídico-tributaria entre una Hacienda Pública y un sujeto obligado tributario. Para el delito de defraudación tributaria y según la definición del círculo de posibles autores realizada, en el injusto de defraudación tributaria es el titular de la manifestación económica, quien realizó el hecho imponible por el que surgió la concreta obligación tributaria material de pagar un tributo (la obligación tributaria principal contributiva); en el caso del injusto de defraudación del pagador a cuenta, es quien realizó un hecho generador de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.

En efecto, la actividad del asesor fiscal puede incidir en esta relación entre Hacienda Pública e *intraneus* mediante las siguientes actividades concretas: a) asesoría, ya sea suministrando información o dando consejo, en relación con la realización del supuesto de

⁸³³ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas*, 2003, 167; MERINO JARA /SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, 2.ª, 2004, 53.

hecho que da origen a la obligación tributaria material (el hecho imponible o el hecho generador de la obligación de retener o ingresar a cuenta), respecto del cumplimiento de las obligaciones materiales y formales, o interpretando la normativa tributaria para calificar de una manera u otra los supuestos de hecho y las obligaciones que se generan; o b) realizando encargos del contribuyente, del retenedor o del obligado a realizar ingresos a cuenta, ya sea de representarlo frente a la Administración, cumpliendo sus obligaciones formales y materiales tributarias, o bien realizando tareas contables u otras actividades ejecutivas de planificación fiscal.

A mi juicio, en consecuencia, la intervención penalmente relevante del asesor fiscal *extraneus* en el delito de defraudación tributaria se puede evaluar en dos escenarios principales posibles: a) el primero, cuando actúa directamente frente a la Administración en la fase de liquidación de los tributos cumpliendo las obligaciones formales o materiales del contribuyente o del obligado a realizar ingresos a cuenta en calidad de representante. En concreto, según así lo requiera la normativa de un tributo en particular, cuando sea quien firme la declaración tributaria⁸³⁴. b) el segundo, cuando con su conducta de asesoría o cumpliendo otros encargos (contables o de planificación) induce o colabora en el hecho (habitualmente⁸³⁵) del contribuyente o del pagador a cuenta, que es quien actúa de manera directa e inmediata frente a la Administración en la fase de liquidación, quien, cuando sea el caso, firma la declaración tributaria.

Resulta central la definición de quién presenta la declaración liquidación de los tributos (cuando la normativa fiscal imponga al obligado tributario esta obligación) puesto que es el acto a partir del cual se producirá la defraudación tributaria, el acto ejecutivo típico del delito⁸³⁶. Lo que no es menor ni marginal, porque se da en relación con importantes

⁸³⁴ Así, también, GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 99.

⁸³⁵ Digo habitualmente porque puede darse la situación, por ejemplo, que participe en el hecho que ejecuta el representante de una persona jurídica. En este caso el contribuyente o el obligado a realizar ingresos a cuenta es la persona jurídica misma.

⁸³⁶ Cfr. en este sentido, ampliamente, GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables*, 1990, 98 ss., (y especialmente) 110 ss.; en SERRANO-PIEDRECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 87, 89. También PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 223, manifiesta que "(...) es fácil

tributos que tienen además especial relevancia penal, piénsese por ejemplo en el IRPF o el INRN, en relación con los cuales pueden producirse devoluciones indebidas de impuestos y su posible castigo penal cuando supongan una defraudación a la Hacienda Pública. Por otra parte, en relación con los demás tributos que son liquidados directamente por la Hacienda Pública habrá que evaluar en cada supuesto concreto de defraudación, cuál es la conducta que lleva inexorablemente a la producción del resultado concreto por ser la más apta, idónea, adecuada, apropiada y peligrosa, es decir, la acción típica nuclear.

El objetivo de la tercera parte de la investigación es la aplicación del criterio de la determinación objetiva y positiva del hecho a los supuestos de intervención de un asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria, según la siguiente estructura. En el capítulo VII evalúo las posibilidades de que el asesor fiscal que actúa de manera directa como representante de una persona física o jurídica, realizando la conducta típica nuclear del art. 305 CP, pueda responder jurídicopenalmente y a título de qué. En el capítulo VIII analizo si la conducta del asesor fiscal partícipe debe ser castigada o debe quedar impune, y si, en el caso de optar por la responsabilidad penal del *extraneus*, ésta debe ser o no atenuada, realizando, además, una aplicación del criterio al análisis de casos prácticos extraídos de la jurisprudencia.

Las problemáticas estudiadas son temas de Parte general que podrían ser, cada una de ellas, buenos temas para futuras investigaciones, afirmación que respaldo en la existencia de numerosas monografías, libros colectivos y artículos especializados en materia de participación de extraños en los delitos especiales, autoría y participación en organizaciones empresariales y conductas neutrales. Y, además, en el hecho que los temas estudiados son parte central de la actual discusión dogmática de la intervención en el delito, en los que no hay ni mucho menos respuestas únicas. Por fin, es preciso advertir que el nivel de profundidad alcanzado por la dogmática española en estos ámbitos es muy relevante, de forma que son utilizados de manera principal estos trabajos. Así lo indicaba recientemente

comprender que estos deberes de declaración y de información constituyen la ‘viga maestra’ sobre la que se asienta el edificio de la aplicación de los tributos. Por eso, entendemos, el componente defraudatorio de que estamos tratando en el art. 305 debe ser identificado en relación con la infracción de dicho deber”.

ROBLES PLANAS en la presentación de la obra “La responsabilidad en los ‘delitos especiales’. El debate doctrinal en la actualidad” al decir: “En efecto, aquí se intenta, además, reflejar el estado actual de la cuestión en la discusión española. Una discusión, por cierto, que nada tiene que envidiar al, a mi juicio, dormido debate en Alemania. No resulta atrevido afirmar incluso que éste es uno de los pocos ámbitos en la dogmática de la Parte General en que el debate en lengua española se ha mostrado mucho más intenso y fructífero que el producido en lengua alemana. Ello probablemente se deba a la confluencia de varios factores entre los que cabe destacar el interés que han despertado tradicionalmente en muchos penalistas españoles las cuestiones vinculadas a la autoría y la participación, así como la irrupción del art. 65.3 del Código Penal, heredero de una práctica jurisprudencial del Tribunal Supremo Español que ya dio mucho que hablar cuando comenzó a cristalizar hace ya más de dos décadas”⁸³⁷.

Pero adicionalmente, tal y como se exponía *supra*, la doctrina española se ha ocupado, con cierto detalle, de los problemas asociados en concreto con la atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal⁸³⁸. También algunos autores han realizado análisis muy

⁸³⁷ ROBLES PLANAS, en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, XXV, *passim*.

⁸³⁸ Acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal, he consultado y recomiendo los siguientes artículos, fragmentos de libros y obras: GRACIA MARTÍN, *SE* 2 (1987), 1-26; MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 981-1004; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 53-67; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, 1994, 45 ss.; APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, 73-78; GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 1998-15, 9-17; GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 203 s.; *LH-Jakobs*, 2005, 381-396; MARTÍN DÉGANO, *CaT* 1/2001, 2-27; SALÀS DARROCHA, *RTT* 58 (2002), 101-116; PONT CLEMENTE, *RTT* 63 (2003), 71-136; en AEDAF, *Temas Tributarios de Actualidad*, 2004, *passim*; CHOCLÁN MONTALVO, *Impuestos I*, 2003, 203-220; *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, 2003, 167-232; *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2011, 155 ss., 161 ss., 166 s.; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, 2003; 139 ss.; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 53-98; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ, (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ, *Política fiscal y delitos*, 2007, 83-93; DE ROSELLÓ MORENO, *CPC* 2007, 93-126; SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, 2007, 125-530; DE URBANO CASTRILLO/NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal*, 2009, 194-205; ADAME MARTÍNEZ, *Autoría y participación en el delito fiscal*, 2009, 101-163; MOYA JIMÉNEZ, *La responsabilidad penal de los administradores*, 2.^a, 2010, 119 s.; GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ (coord.), *Casos que hicieron doctrina*, 2.^a, 2010, 669-685; en SERRANO-PIEDRECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *DPEE*, 2010, 259-273; MARTÍNEZ, *RGDP* 20 (2013), 1-17; MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, *REDUR* 13/2015, 269-305.

interesantes acerca de la responsabilidad penal de los asesores jurídicos⁸³⁹. Ahora bien, desde mi punto de vista, ninguno de los autores estudiados resuelve de manera tan precisa ni llega a conclusiones tan acertadas acerca de los problemas de autoría y participación en supuestos de asesoría como LUZÓN PEÑA en su trabajo “Responsabilidad penal del asesor jurídico”⁸⁴⁰. En este artículo, el autor propone un análisis de las diferentes hipótesis en las que se puede atribuir responsabilidad penal al asesor jurídico⁸⁴¹ y analiza problemas tan interesantes como los supuestos de asesoramiento que inducen a error al cliente, el asesoramiento como favorecimiento activo de la conducta, delimitando entre participación e intervención punible y ejercicio legítimo de la profesión y, además, las omisiones del asesor fiscal respecto de la conducta delictiva del cliente. Sin embargo, LUZÓN PEÑA precisa que deja por fuera del análisis, de entrada, “(...) cuestiones específicas como las de la responsabilidad en relación con el blanqueo de capitales, la responsabilidad de los asesores

⁸³⁹ Acerca de la responsabilidad penal del asesor jurídico, he consultado y recomiendo la siguiente bibliografía: ROBLES PLANAS, en *DLL* 2008-7015; LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 681-711; *RP* 29 (2012), 97-114; en ABEL SOUTO/SÁNCHEZ STEWART (coords.), *III Congreso sobre la prevención y represión del blanqueo de dinero*, 2013, 301-337.

⁸⁴⁰ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 681-711.

⁸⁴¹ El análisis de las diferentes hipótesis en las que puede ser atribuida responsabilidad penal al asesor jurídico se estructura en dos grandes grupos: actuaciones perjudiciales para el cliente y actuaciones favorables para el cliente. En el primer grupo, LUZÓN PEÑA se encarga de evaluar las hipótesis de eventual responsabilidad penal del asesor en relación con figuras delictivas específicas y, además, los supuestos de asesoramiento que induce a error al cliente, separando el análisis entre la conducta del asesor jurídico y del cliente, además de las especiales repercusiones para la responsabilidad personal de cada uno de ellos. En el segundo grupo, LUZÓN PEÑA se ocupa de analizar el asesoramiento como favorecimiento activo de la conducta, delimitando entre participación e intervención punible y ejercicio legítimo de la profesión o, al menos, conducta penalmente atípica; y, además, las omisiones respecto de la conducta delictiva del cliente. En concreto la estructura del trabajo es: II. Actuaciones perjudiciales para el cliente. 1. Figuras delictivas específicas. 2. El asesoramiento que induce a error al cliente. A) Repercusiones para asesorados y asesor. B) Exención de responsabilidad o no de los clientes inducidos a error. a) Clases de error en el cliente. b) Error de prohibición en el cliente: ¿invencible o en algún caso vencible? c) Error de tipo en el cliente: invencible o vencible y consecuencias. C) Autoría y participación dolosa o en error del asesor; clase de error y responsabilidad. a) Actuación de mala fe y sin error del asesor: autoría mediata o participación. b) Actuación en error del asesor; posibilidades. c) Información correcta del asesor: no provocación de error o riesgo permitido. III. Actuaciones favorables al cliente. 1. Asesoramiento y favorecimiento activo de conducta delictiva del cliente. Delimitación entre participación e intervención punible y ejercicio legítimo de la profesión o al menos conducta penalmente atípica. A) Soluciones subjetivas: punibilidad o no de la participación según la clase de dolo en el asesor. B) Soluciones objetivas: impunidad o punibilidad de la participación según el carácter neutro o neutral o estándar o socialmente adecuado de la aportación o por el contrario su adaptación y ajuste al concreto delito. C) Solución que parece más correcta. 2. omisiones respecto de la conducta delictiva del cliente.

fiscales y los límites éticos y deontológicos de la actuación del asesor jurídico”⁸⁴². En este sentido, los análisis que son hechos a continuación a propósito de la clasificación de la relación entre al asesor fiscal y el asesorado tienen como base el trabajo de LUZÓN PEÑA.

⁸⁴² LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 681.

CAPÍTULO VII

EL ASESOR FISCAL COMO AUTOR DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: LA APLICACIÓN DEL ART. 31 CP DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO

1. INTRODUCCIÓN

El asesor fiscal podrá intervenir de manera inmediata realizando el delito de defraudación tributaria cuando actúe en calidad de representante del contribuyente, del retenedor o del obligado a realizar ingresos a cuenta ante la Administración Tributaria o en actos o negocios jurídicos con relevancia tributaria, en virtud de un encargo de éstos. No obstante, por definición, al asesor fiscal *extraneus* que actúa de manera inmediata realizando la conducta típica nuclear de defraudar y que, por tanto, actúa materialmente en calidad de autor, (en principio) no se le podrá atribuir responsabilidad penal a título de autoría en el delito de defraudación tributaria, puesto que el tipo penal del art. 305 CP exige una especial cualificación en el autor⁸⁴³, que se concreta en ser el titular de la obligación tributaria

⁸⁴³ Por supuesto, quienes consideran que el delito fiscal es un delito común, o quienes incluyen dentro del círculo de posibles autores al asesor fiscal, no tendrán que recurrir a esta figura para hacerlo responder. Quienes defienden que el delito de defraudación tributaria es un delito común, entienden por el contrario que el asesor fiscal puede ser perfectamente autor en cualquiera de sus modalidades: inmediato y unipersonal, mediato o coautor. Así, en concreto se refieren a esta cuestión, p. ej., MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1000; *El delito fiscal*, 2.ª, 2004, 57 ss.: “Cuando el asesor actúa en calidad de representante, puede responder, dependiendo de la relevancia objetiva de su aportación al delito, así como de que se dé en su persona el dominio del hecho, por alguno de los títulos que se expondrán a continuación, y que presuponen en todos los casos dolo directo, no bastando el dolo eventual. En primer lugar, como autor único, siempre que la conducta del sujeto pasivo del tributo sea atípica, por ejemplo, por sufrir éste un error sobre el tipo; o típica pero conforme a Derecho [*sic.*]; o inculpable -sobre todo en los casos de representación legal-, si el asesor domina el hecho. Por otra parte, como coautor (juntamente con el sujeto pasivo del tributo, si también éste realiza aportaciones esenciales, domina el hecho y existe un plan conjunto”. Ahora bien, estos autores estiman que raramente se podrá imputar al asesor fiscal-representante responsabilidad penal a título de participación, “(...) dados tanto la decisiva relevancia de la aportación al hecho del asesor-representante, como su dominio del hecho (en tanto que en sus manos está la posibilidad de suspender el curso causal que conducirá a la producción del resultado lesivo), resulta difícil concebir supuestos distintos a los de responsabilidad por autoría, es decir, de mera participación accesorio (cooperación necesaria, complicidad en el hecho dominado por otro)”.

contributiva, en el caso del injusto de defraudación del contribuyente, o ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta, en el caso del injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta. Pero, además, el asesor fiscal *extraneus* no podrá responder como autor de otro delito de naturaleza común, al tratarse de un delito especial propio, es decir, que precisamente no tiene correlato en una figura delictiva común paralela que pueda ser ejecutada por cualquier persona⁸⁴⁴. En consecuencia, en este supuesto nos encontramos en un caso de actuación en lugar de otro que, en principio constituye una laguna de punibilidad, pero que en el ordenamiento jurídico español es solucionada mediante la cláusula del art. 31 CP, que prevé el actuar en lugar de otro. La conducta del *extraneus* que ejecuta inmediata y materialmente la acción típica descrita en el tipo de un delito especial propio quedaría impune si no existiese el art. 31 CP.

El actuar en lugar de otro en Derecho penal ha sido objeto de numerosos y profundos análisis, muchas veces aplicados a la delincuencia económica y a las organizaciones empresariales⁸⁴⁵ y, con algún detalle además, en el ámbito concreto del delito de defraudación tributaria⁸⁴⁶. Sin embargo, son muy pocos los estudios que se ocupan de la responsabilidad penal del asesor fiscal en calidad de representante del *intraneus* y, por tanto, de la aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro en esta materia particular. Por ello, en este apartado relativo a la posibilidad de atribución de responsabilidad penal a título de autoría al asesor fiscal pretendo realizar los siguientes análisis.

En primer lugar, una breve caracterización del actuar en lugar de otro en Derecho penal, haciendo referencia al estado de la discusión desde 1983 (fecha en la que se sitúa de

⁸⁴⁴ Cfr. sobre ellos LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2016, 12/26.

⁸⁴⁵ Para un estudio de actuar en lugar de otro, por todos, especialmente, GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I, II*, 1986, *passim*; *Responsabilidad de directivos*, 1986, *passim*. También, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 197 ss.; MIR PUIG, *EPB*, 2002, 38 s.; LUZÓN PEÑA, en *EPB*, 2002, 1198; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en *EPB*, 2002, 169; *REJ* 10 (2008), 40; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.ª, 2010, 116; COLOMER BEA, *DLL* 2016-8797, 1 ss.; SILVA SÁNCHEZ, *DP de la empresa*, 2016, 166 ss.

⁸⁴⁶ Cfr., por todos, GRACIA MARTÍN, *SE* 2 (1987), 16 ss.; GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 193 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 77.

manera prácticamente unánime la inclusión de la cláusula de actuar en lugar de otro en el ordenamiento español) hasta la actualidad, al ámbito de aplicación y al fundamento de la extensión de la autoría en virtud del actuar en lugar de otro, para terminar por tomar postura con una propuesta concreta de la aplicación del art. 31 CP a supuestos de actuación del asesor fiscal como representante del contribuyente, del retenedor o del obligado a realizar ingresos a cuenta.

En segundo lugar, con base en la postura asumida, concreto la aplicación del actuar en lugar de otro en los supuestos de representación del asesor fiscal de personas físicas y de personas jurídicas, aludiendo a los problemas que se plantean tradicionalmente en cada una de estas esferas.

En tercer lugar, refiero otros supuestos en los que, a mi juicio, es posible aplicar la cláusula del actuar en lugar de otro en el delito de defraudación tributaria. Casos en los que, si bien no tienen relación especial con la responsabilidad penal del asesor fiscal, resulta pertinente el análisis porque me permite ofrecer una visión más completa de los problemas de autoría y participación en este delito y, además, proponer alguna solución concreta para alguna laguna de punibilidad surgida de la definición del círculo de posibles autores que propongo en este trabajo.

En cuarto lugar, presento una clasificación de la posible relación entre el asesor fiscal representante y el *intraneus* en la realización del delito de defraudación tributaria, en la que evalúo tres supuestos: a) el asesor fiscal representante actúa de manera autónoma y con desconocimiento del asesorado; b) el asesorado induce o ayuda al asesor fiscal representante (o actúan de común acuerdo) a realizar la conducta de defraudación tributaria; y c) el asesor fiscal representante es instrumentalizado por el asesorado. Discriminando, en cada caso, las conductas que pueden resultar favorecedoras o contrarias a los intereses del *intraneus* contribuyente, retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta.

Y por último, realizo un excursus en el que analizo sucintamente la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el delito de defraudación tributaria. En concreto abordo dos asuntos que resultan, en mi opinión, especialmente relevantes para el objeto de esta tesis doctoral: a) las vías de imputación de la responsabilidad penal a las personas jurídicas, teniendo en cuenta que el CP prevé la posibilidad de que la conducta de referencia sea la de personas con poder de dirección o representación, entre las cuales podría hallarse evidentemente el asesor fiscal representante, o la conducta de empleados, entre los cuales podría encontrarse también un asesor fiscal trabajador por cuenta ajena; y b) el carácter independiente de la responsabilidad de la persona jurídica y su posible coexistencia con la responsabilidad de la persona física.

2. LA REPRESENTACIÓN DEL INTRANEUS POR EL ASESOR FISCAL

En relación con la posible representación del *intraneus* (contribuyente, retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta) por un asesor fiscal, cabe realizar dos precisiones que servirán de marco para los análisis de este apartado.

Hay que tener en cuenta que habrá que evaluar en cada supuesto concreto las normas reguladoras de cada tributo, lo que constituye en sí mismo una amplísima materia de estudio. Es importante tomar esto en consideración porque dependerá de cada normativa específica la regulación, entre otros aspectos, de los momentos en los que un sujeto puede ejecutar actos o negocios jurídicos con relevancia tributaria, por ejemplo, realizar hechos imponibles o, en general, hechos generadores de obligaciones tributarias; o las oportunidades (procesales tributarias) en los que los obligados tributarios deben y pueden realizar actividades frente a la Administración, de manera muy relevante, la liquidación de las obligaciones tributarias materiales⁸⁴⁷. Es decir, dependerá de la normativa de cada tributo la concreción del

⁸⁴⁷ AYALA GÓMEZ en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 263: “(...) la referencia a los particulares y singulares *deberes, hechos imponibles y temporalidad de los ejercicios, plazos y calendarios* se corresponde con la conformación de la relación jurídica y potestades y facultades tributarias que, en cada tributo, permiten alcanzar la finalidad recaudatoria de manera *exacta, completa y puntual*”. Las cursivas son del autor.

nacimiento de la relación tributaria y, entonces, la generación de las particulares obligaciones tributarias materiales y formales que deben ser cumplidas; además, de la regulación de las fases de liquidación y de recaudación de cada tributo que son centrales en este análisis. Cambiará la situación, por ejemplo, si es necesario que el obligado tributario realice una autoliquidación del tributo o, por el contrario, si es posible que la liquidación sea realizada directamente por la Administración.

Adicionalmente, cabe insistir⁸⁴⁸ en que la representación del obligado tributario *intraneus* por el asesor fiscal será siempre voluntaria⁸⁴⁹, a no ser que concurra en su persona alguna otra calidad, por ejemplo, de administrador o “propietario” (accionista o socio) de una persona jurídica o representante legal de una persona física, en la que un análisis de su responsabilidad penal tendrá que incluir las diferenciaciones necesarias. Además, en principio, la representación del *intraneus* no tiene limitación alguna en materia tributaria en cuanto a su contenido, ni requisitos especiales para que opere la delegación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales o formales⁸⁵⁰. No obstante, la clave está en que la normativa tributaria, mientras presume la representación en actos de mero trámite, exige sin embargo que deba acreditarse por medios válidos en Derecho [que dejen constancia fidedigna (“por los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos”) o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente] en los siguientes casos: a) para interponer recursos o reclamaciones y desistir de ellos; b) para renunciar a derechos; c) para asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario; d) para solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos; e) en los restantes supuestos en los que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los el Título

⁸⁴⁸ Cfr. el apartado relativo a la actividad de representación del asesor fiscal en la p. 221.

⁸⁴⁹ Excepto por la precisión que se incluía en la n. **¡Error! Marcador no definido.** sobre la representación de los obligados tributarios que no residen en España del art. 47 LGT, que puede calificarse de “mixta”: a) legal, puesto que la ley les impone nombrar representante, pero b) voluntaria, porque pueden designarlo libremente. O también, de otros supuestos en los que concurra en el asesor fiscal no sólo la actividad de asesoría fiscal sino de otras actividades, p. ej., la representación legal de una persona física o de una persona jurídica.

⁸⁵⁰ Cfr. arts. 46 LGT, 112.7 RGIT y 53.1 g) LPACAP.

III, de la aplicación de los tributos, Título IV, de la potestad sancionadora, Título V, de la revisión en vía administrativa, Título VI, de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, Título VII, de la recuperación de ayudas que afecten al ámbito tributario⁸⁵¹.

Así pues, para que la conducta del asesor fiscal representante que actúa en nombre del contribuyente, del retenedor o del obligado a realizar ingresos a cuenta (persona física o persona jurídica) pueda resultar penalmente, deberá acreditar su cualidad de representante en tanto en cuanto la conducta típica de defraudación tributaria supone precisamente la asunción o reconocimiento de las obligaciones tributarias (incluso si se trata de solicitar un beneficio fiscal) o la solicitud de devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos. En otras palabras, para que el asesor fiscal pueda realizar la conducta típica de defraudación tributaria, que materialmente sea de autoría, estará obligado a probar que le fue encomendado válidamente el encargo de cumplir con obligaciones formales o materiales que comprometen la correcta (en cuanto completa y oportuna) obligación tributaria material, principal contributiva o de pagar a cuenta. Pues solo así puede actuar de manera vinculante ante la Administración.

3. LA APLICACIÓN DEL ART. 31 CP DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO A SUPUESTOS DE ACTUACIÓN DEL ASESOR FISCAL COMO REPRESENTANTE DEL INTRANEUS

La cláusula del art. 31 CP prevé la extensión de la autoría en el supuesto concreto en que el autor del hecho actúa en nombre o representación de una persona física o jurídica sin la cualificación exigida por un delito especial propio⁸⁵². De esta manera, el legislador

⁸⁵¹ Art. 45 LGT.

⁸⁵² Es preciso tener claro que la cláusula del actuar en lugar de otro se trata de una *extensión* explícita y legal de la autoría a aquellas personas físicas que actúan por otro. Solamente por una previsión expresa se puede solucionar el problema de la falta de tipicidad que supone calificar como autores a las personas físicas que no reúnen las características especiales exigidas por el correspondiente tipo penal. Cfr. en este sentido, por todos, con ulteriores referencias en la doctrina alemana y española, GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I*, 83 s. n. 55; en SERRANO-PIEDCASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 95; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 228; NFP 71 (2007), 120 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 78; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2016, 11/52. En este sentido, encuentro desafortunados los

pretende solucionar la falta de tipicidad que comporta calificar como autores a las personas físicas que no reúnen las características especiales exigidas por el tipo penal⁸⁵³. En virtud de este precepto legal, se consigue que el sujeto *extraneus* responda como autor inmediato por la conducta de defraudación tributaria del art. 305 CP ejecutada (realizada, por lo demás, materialmente como autor) en representación del contribuyente, del retenedor o del obligado a realizar ingresos a cuenta.

A. El estado de la discusión

A pesar de algunos antecedentes legislativos⁸⁵⁴, la cláusula general del actuar en lugar de otro fue incluida por primera vez en el ordenamiento jurídicopenal español con la LO 8/1983, de 25 de junio, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal, en el art. 15 bis CP⁸⁵⁵. Según este precepto “el que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque no concurren 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”.

La doctrina mayoritaria, sin embargo, entendió que el art. 15 bis CP 1944/73 era demasiado amplio, en tanto en cuanto parecía permitir imputar responsabilidad al

comentarios que afirman que es igual que el asesor fiscal *extraneus* se incluya en el círculo de posibles autores como que responda por la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP. P. ej., así, GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 15, 1998, 15.

⁸⁵³ Así, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 550.

⁸⁵⁴ P. ej., el art. 238 CP 1944/73, de desobediencia de órdenes del Gobierno en materia económica; el art. 499 bis CP 1944/73, de delitos laborales, que hacía responsable de los delitos cometidos por una persona jurídica a sus directivos o administradores que no impidieron el hecho; o especialmente, en el delito fiscal, el párrafo 3.º del art. 319 CP 1944/73, que imputaba responsabilidad penal expresamente en concepto de autor a sujetos como los directores, gerentes, consejeros delegados o personas que efectivamente ejercen la administración de una persona jurídica. Cfr. GRACIA MARTÍN, *SE* 2 (1987), 6; RODRÍGUEZ DEVESA/SERRANO GÓMEZ, *DP español, PE*, 15.^a, 1995, 395 n. 20; LUZÓN PEÑA, *Curso de DP, PG*, 1996, 291; MIR PUIG, *EPB*, 2002, 38 s.; GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo*, 2005, 424.

⁸⁵⁵ Este artículo se inspiró parcialmente en el art. 35 del Proyecto de 1980 y en el art. § 14.1 StGB; en este sentido cfr. LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2016, 11/50 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 79; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 552.

representante *extraneus* por el simple hecho de ser formalmente directivo, órgano o representante de la empresa. Por ello, propuso una interpretación restrictiva del artículo exigiendo que el representante realizara además una conducta, una acción o una omisión⁸⁵⁶. Un sector jurisprudencial acogió esta demanda doctrinal y la concretó en la exigencia de tres requisitos para la aplicación de la cláusula del actuar por otro⁸⁵⁷: a) un primer requisito de carácter positivo que consistía en la comisión de un delito especial propio, en contraste con algún otro sector que entendía que podía ser aplicado además a delitos comunes; b) el segundo, positivo también, que exigía la existencia de una persona jurídica y una o más personas físicas que tuvieran patrimonios autónomos, con lo cual se excluían los supuestos en los que el sujeto actuaba en nombre propio pero utilizando una personalidad jurídica diferente; y, finalmente, c) un requisito de carácter negativo, que imponía que resultaba insuficiente detentar formalmente la cualidad exigida por la cláusula de responsabilidad personal para ser responsable por el actuar en lugar de otro.

Con el nuevo CP, la cláusula del actuar en lugar de otro fue regulada en el art. 31 CP, según el cual “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 concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta 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 este sentido, cabe subrayar dos cambios importantes: a) se extendió la cláusula del actuar en lugar de otro a quienes actúan en representación de una persona física; b) se modificó la referencia al “directivo u órgano” como representantes de la persona jurídica, por los “administradores de hecho o de derecho” de la misma. Desde la entrada en vigor del actual CP, la figura del actuar en lugar de otro no ha sufrido cambios relevantes, a pesar de que el art. 31 CP ha sido modificado en varias ocasiones. La LO 15/2003, de 25 de noviembre, incluyó un segundo

⁸⁵⁶ Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo*, 2005, 425.

⁸⁵⁷ Para un análisis detallado de estos requisitos, con ulteriores referencias de los pronunciamientos jurisprudenciales que los exigieron, y de otras líneas jurisprudenciales contrarias, *vid.* GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo*, 2005, 425 ss.

parágrafo en el art. 31 CP⁸⁵⁸, el cual incidía en la responsabilidad penal de las personas jurídicas pero que, en cambio, no modificaba en nada la figura del actuar en lugar de otro. Parágrafo que, no obstante, fue posteriormente suprimido por la LO 5/2010, de 22 de junio, conservándose la regulación de la cláusula del actuar en lugar de otro intacta. Por último, la LO 1/2015, de 30 de marzo, suprimió la referencia a las faltas del art. 31 CP, de forma coherente con su desaparición del CP, pero sin más cambios.

Esta nueva regulación del actuar en lugar de otro, sin embargo, no solucionó los problemas que ya advertieran doctrina y jurisprudencia en relación con el art. 15 bis CP 1944/73. La ausencia de una exigencia material según la cual quien actúe en lugar de otro realice una conducta, una acción o una omisión⁸⁵⁹, y la concreción de la aplicación exclusivamente a los delitos especiales propios. En este sentido, el debate en la actualidad conserva prácticamente los mismos términos que el que tuvo lugar con anterioridad al vigente CP, y se concreta en dos puntos: a) en si la cláusula del actuar en lugar de otro debe ser aplicada de manera privativa a los delitos especiales propios o, en cambio, también a los delitos comunes, problema que está relacionado con el ámbito de aplicación del actuar en lugar de otro; b) en si basta o no con presentar formalmente la cualidad de representante para poder responder como autor en cuanto que actúa en lugar de otro, problema relacionado con el fundamento de la extensión de la autoría a actuaciones en lugar de otro. Estas dos discusiones son tratadas a continuación.

B. El ámbito de aplicación del actuar en lugar de otro

La doctrina mayoritaria entiende que la cláusula del actuar en lugar de otro es solo aplicable a los delitos especiales propios⁸⁶⁰ y, en general, no se plantea la discusión en

⁸⁵⁸ Que disponía que “en estos supuestos [*scil.* cuando se dé un actuar en lugar de otro], si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó”.

⁸⁵⁹ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *LH-Roxin (Coimbra)*, 1995, 376; COBO DEL ROSAL/VIVES ANTÓN, *DP, PG*, 5.ª, 1999, 279; GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo*, 2005, 427; MIR PUIG, *EPB*, 2002, 39; *DP, PG*, 10.ª, 2015, 7/75, 7/79; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.ª, 2016, 562 s.

⁸⁶⁰ Cfr. por todos, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 77; *DPEE, PG*, 5.ª, 2016,

relación con los delitos especiales impropios. Es así porque se considera que (a diferencia de los delitos especiales propios) en éstos el elemento singular de autoría no cumple la misión de fundamentar la pena, sino simplemente de agravarla con respecto a un tipo básico común⁸⁶¹. Así, la conducta del *extraneus* que realiza el tipo penal de un delito especial impropio no queda impune, dado que podrá ser castigado en todo caso con arreglo al tipo común, base del tipo “agravado” especial. No obstante, otro sector doctrinal entiende que puede aplicarse tanto a los delitos especiales propios como a los impropios⁸⁶².

En mi opinión, el art. 31 CP es bastante claro cuando se refiere a que las “condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo” tienen que darse “en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”. Y no, en cambio, en el “que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro”, para que pueda responder “personalmente”⁸⁶³. En este sentido, entiendo que la cláusula del actuar en lugar

550 s. Por su parte, la jurisprudencia ha aplicado la cláusula del actuar en lugar de otro también a delitos comunes, cfr., al respecto, con ulteriores referencias jurisprudenciales, GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo*, 2005, 427.

⁸⁶¹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en *EPB*, 2002, 167; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 77; *DPEE*, *PG*, 5.^a, 2016, 550.

⁸⁶² GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I*, 1985, *passim*; *El actuar en lugar de otro II*, 1986, 99: “En mi opinión, el art. 15 bis CP regula las actuaciones en lugar de una persona jurídica en relación tanto a los delitos especiales propios como a los impropios, y ello no sólo porque literalmente, a diferencia de lo que sucede con el parágrafo 14 *StGB*, no establezca limitación alguna en este sentido. Hay más razones, a mi juicio, en favor de esta interpretación. Como ya hemos visto más atrás, el término ‘actuar’, que se refiere a la concreta acción u omisión típicas que deben realizar los directivos, órganos o representantes de la persona jurídica, permite deducir el criterio formal de equivalencia entre la acción de tales sujetos y la acción de la norma. Tal criterio formal de equivalencia consiste en la exigencia de que el sujeto realice, precisamente, la acción u omisión ‘correspondiente a la figura de delito que requiere condiciones, cualidades o relaciones que le faltan para ser sujeto activo’. Dicho criterio formal de equivalencia deberá ser completado con un criterio material que consiste en el acceso al ejercicio del dominio social por el actuante en lugar de otro. Pues bien, si el directivo, órgano o representante de la persona jurídica realizó la acción *correspondiente a* un tipo especial impropio en el ejercicio del dominio social de la persona jurídica, podrá formularse el juicio de equivalencia de lo injusto personal y entrará en aplicación la cláusula del art. 15 bis. Creo, por consiguiente, que la cláusula del art. 15 bis del Código penal español, regula las actuaciones en lugar de otro tanto para cuando lo que el agente realiza es la acción de un tipo especial propio como para cuando realizó la acción de un tipo especial impropio”; *Responsabilidad de directivos*, 1986, *passim*. Afirman seguir esta caracterización, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 227 n. 49; *Harlax* 16-17 (1996), 273; COLOMER BEA, *DLL* 2016-8797, 4 s.

⁸⁶³ Cfr. GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo*, 2005, 432.

de otro debe ser aplicada a los delitos especiales. Entre ellos y para lo que aquí importa, a los delitos especiales propios. No obstante, me parece sugerente la interpretación de GRACIA MARTÍN sobre la aplicación, además, a los delitos especiales impropios⁸⁶⁴.

Adicionalmente, tal y como ha sido apuntado por la doctrina⁸⁶⁵, desde el punto de vista de la *ratio legis* de la cláusula del actuar en lugar de otro, parece evidente que su existencia está vinculada con la voluntad del legislador de dar una solución a la laguna de punibilidad que se origina en los delitos especiales (propios), según la cual no puede ser autor el representante que actúa directamente (y materialmente como autor) porque no cuenta con las cualidades o relaciones especiales que exige el tipo. Pero tampoco puede ser partícipe, porque en virtud del principio de accesoria limitada, tiene que intervenir en un hecho típicamente antijurídico del representado, que en realidad no actúa o no actúa materialmente como autor⁸⁶⁶. Laguna que, por supuesto, no se genera en los delitos comunes, ya que en

⁸⁶⁴ GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro II*, 1986, 97: “En primer lugar cabe decir que estructuralmente el problema de las actuaciones en lugar de otro se plantea respecto de los delitos especiales impropios en idénticos términos que en los delitos especiales propios. Cuando un sujeto -apto como cualquiera para ser autor de un delito común- realiza la acción en un ámbito de dominio en el que se protege el bien jurídico más intensamente -o excepcionalmente de un modo privilegiado- frente a un sujeto cualificado especialmente -el titular formal de dicho ámbito de dominio- no puede ser penado conforme al tipo especial impropio porque carece de la cualificación típica. Igual, pues, que si hubiera realizado actos correspondientes a un delito especial propio. Es cierto que en estos casos el sujeto puede ser penado como autor del delito común paralelo y no se produce, en rigor, ninguna laguna de punibilidad. Esta solución, sin embargo, cuando el sujeto que ha actuado es uno que cumple los presupuestos de las actuaciones en lugar de otro jurídico-penalmente relevantes, no es conforme, a mi juicio, con los objetivos político-criminales de protección del bien jurídico mediante el delito especial impropio”.

⁸⁶⁵ Cfr. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *ADPCP* 1984, 28; GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I*, 1985, 20, 26; BACIGALUPO ZAPATER, en COBO DEL ROSAL (dir.), *Comentarios*, V, 1985, 317, 324; MIR PUIG, *EPB*, 2002, 38; GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo*, 2005, 432 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 71 (2007), 120 s.

⁸⁶⁶ El problema está en que si el asesor fiscal actúa en representación de un *intraneus* persona jurídica, no será de ésta “la acción típicamente antijurídica” que debe tomarse como referencia, el hecho principal, puesto que simplemente no realiza una acción –según el concepto personal de acción que aquí asumo- y, por tanto, no realiza la acción típica, cuestión que no se ha visto modificada de manera alguna con la actual responsabilidad penal de las personas jurídicas. A la persona jurídica le será exigible responsabilidad penal “(...) siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones” mencionados en el art. 31 bis.1.a) CP, según el art. 31 ter CP. Por consiguiente, el asesor fiscal podría participar, pero en el hecho típicamente antijurídico de las personas físicas que actúan en nombre o por cuenta de las personas jurídicas. Ahora bien, en todo caso, estamos hablando de supuestos (precisamente) de delegación del encargo de cumplir con las obligaciones jurídico-tributarias materiales y formales del *intraneus* y, por tanto, en la mayoría de las ocasiones será su conducta la que materialmente pueda ser calificada como de autoría, en cuanto sea la que más directamente se enfrente con la norma. Por otro lado, si actúa en representación de una

estos delitos al representante se le puede atribuir responsabilidad penal personalmente y a título de autor (de ser el caso) sin necesidad de recurrir a la figura del actuar en lugar de otro.

Cabe reconocer que en la actualidad con la responsabilidad penal de las personas jurídicas, incorporada al ordenamiento jurídicopenal español a través de la LO 5/2010, de 22 de junio, y, además, con la inclusión expresa de las personas físicas en el ámbito de aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro con el nuevo CP, quedan, no obstante, “solucionados” algunos de los extremos posibles de la laguna de punibilidad que, en los delitos especiales propios se señalaban sobre legislaciones anteriores. En concreto, en el delito de defraudación tributaria se decía que se ocasionaba un vacío punitivo cuando el representado persona jurídica no podía responder penalmente en virtud del principio *societas delinquere non potest*. También cuando no podían trasladarse al representante de una persona física las cualidades o relaciones especiales del *intra-neus* representado. Ya se ponía de manifiesto que la actuación en lugar de otro no se contemplaba en el CP con el objeto de solucionar la imposibilidad de atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas ni, tampoco, en general, para colmar la inactividad del representado; aunque tradicionalmente (y todavía hoy) se contemple como una condición de aplicación del actuar en lugar de otro que el *intra-neus* representado no actúe⁸⁶⁷. En este sentido, GRACIA MARTÍN advertía que “(...) la descripción del actuar en lugar de otro que se acaba de exponer pone de relieve que, desde el punto de vista estructural-formal de esta figura, se destaca como esencial la situación de incapacidad penal de la persona en cuyo nombre se actúa, aun cuando cumpla determinados elementos típicos. Da la impresión de que, según esta concepción, no habría lugar al problema jurídico-penal del actuar en lugar de otro si esa persona fuera capaz de delito y pudiera recaer en ella la responsabilidad criminal. Como esto no es posible, sin embargo, y exigencias de política criminal y de justicia material repelen la impunidad del

persona física, el problema persiste, porque aunque concurren en la persona física las cualidades para poder ser autor, no lo es porque si bien podría (y no siempre) realizar una acción, no será la conducta típica nuclear, la acción típicamente antijurídica del autor, porque precisamente delegó en un tercero (el asesor fiscal) el cumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales y formales frente a la Administración en la fase de liquidación de los tributos (que constituirán la acción típica nuclear, según he señalado *supra*).

⁸⁶⁷ Cfr. con ulteriores referencias, GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I*, 1985, 19 n. 68.

hecho acaecido, es preciso buscar un responsable penal: el que ha actuado en lugar de aquel sujeto incapaz. Esta forma de concebir la figura del actuar en lugar de otro en Derecho penal como una *consecuencia* de la incapacidad delictiva del representado no me parece convincente. Comparto, sin reservas, la determinación de una laguna legal de punibilidad en los supuestos de actuaciones en lugar de otro. La impunidad de la conducta del que actúa en lugar de otro, que efectivamente lesiona o pone en peligro el bien jurídico, que produce el resultado que la norma quería evitar, no es una consecuencia de la incapacidad delictiva del representado, sin embargo. Esta visión contempla la cuestión solo de forma parcial. La actuación en lugar de otro adquiere relevancia en el Derecho penal también, como ha reconocido un amplio sector de la doctrina, cuando el sujeto actúa en lugar de una persona capaz de acción en el sentido del Derecho penal e imputable, pues el supuesto se presenta en idénticos términos cuando el que actúa es el representante voluntario, por ejemplo el representante legal de un incapaz [(sic.), pero el autor quería decir capaz]”⁸⁶⁸. Y, además, que “(...) aunque se sostuviera la tesis de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas, aunque el representado, en general, fuera siempre una persona con capacidad de culpabilidad en el Derecho penal, el problema de la actuación en lugar de otro seguiría reclamando un tratamiento jurídico-penal en los mismos términos que ahora y su regulación positiva debería liberarse por completo de la servidumbre que ofrece el pensamiento de la irresponsabilidad penal del representado”⁸⁶⁹.

En mi opinión, y en concordancia con esta postura, entiendo que no se requiere la inactividad del asesorado, persona física o persona jurídica, para poder aplicar la cláusula del actuar en lugar de otro. Lo central será determinar el aporte de cada uno de los intervinientes en el hecho. Analizar, con base en la aplicación de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho, si el asesor fiscal representante actúa solo e inmediatamente, si el asesorado actúa a través del asesor fiscal al que utiliza como instrumento, si actúan los dos conjuntamente o si el asesorado ayuda o induce al asesor fiscal. Teniendo como referencia,

⁸⁶⁸ GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I*, 1985, 20 s.

⁸⁶⁹ GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I*, 1985, 25.

por supuesto, la actuación directa e inmediata del asesor fiscal representante ante la Administración. Además, se debe distinguir también entre autoría y participación desde una perspectiva material. Así, entre quien más directamente se enfrenta a las prohibiciones o mandatos de la norma contenida en el tipo y los demás intervinientes. Y éste es, en mi opinión, el primer paso que debe respetarse en el análisis, para luego, eso sí, revisar si el(los) interviniente(s) ostenta(n) la cualificación especial; tal y como se analiza *infra* en el apartado relativo a la **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.**⁸⁷⁰ de clasificación de la elación entre el asesor fiscal representante y el asesorado.

GARCÍA CAVERO, sin embargo, en sentido contrario, advierte que no está de acuerdo con la doctrina mayoritaria cuando se afirma que la figura del “actuar en lugar de otro” sirve para cubrir los vacíos de punibilidad que se presentan en los delitos especiales cometidos por representantes tanto de personas jurídicas como de personas físicas. Según este autor, “(...) hoy en día parece unánime en la doctrina penal la afirmación de que la figura del ‘actuar en lugar de otro’ sirve para cubrir los vacíos de punibilidad que se presentan en los delitos especiales cometidos por representantes tanto de personas jurídicas, como de personas físicas. Incluso algunos autores amplían su ámbito de aplicación a sujetos que fácticamente actúan ‘en lugar de otro’, aun cuando no posean propiamente una relación de representación (legal o voluntaria). Sin embargo, la razón histórica (político-criminal) del desarrollo de este instituto jurídico-penal es un tanto más limitada. El actuar en lugar de otro fue una respuesta ante los vacíos de punibilidad que se presentaron por la irresponsabilidad penal de las personas jurídicas y, en este sentido, por la actuación de sus órganos y representantes”⁸⁷¹. Esta afirmación, no obstante y en coherencia con lo dicho hasta ahora, no es correcta, porque si bien es cierto que la *ratio legis* del precepto inicialmente estuvo vinculada a la actuación en lugar de personas jurídicas, desconoce que con la incorporación en 1995 de la actuación en nombre de personas físicas, es perfectamente posible afirmar que el legislador pretende solucionar la laguna de punibilidad que se presenta en los delitos

⁸⁷⁰ *Vid.* p. 409.

⁸⁷¹ GARCÍA CAVERO, *RDPCr* 9 (2002), 103 s.

especiales propios cometidos por representantes tanto de personas jurídicas, como de personas físicas.

Además, aunque es cierto, repito, que en el contexto de la primera cláusula del actuar en lugar de otro de 1983, la laguna de punibilidad era total, desde el punto de vista del representante y también desde el representado, hoy en día, tanto con la posibilidad de actuar en lugar de personas físicas como con la posibilidad de “atribuir” responsabilidad penal a las personas jurídicas, la laguna de punibilidad persiste en uno de sus extremos: en el ámbito de actuación del representante. Las personas jurídicas pueden ser declaradas responsables pero el representante del sujeto cualificado no puede ser calificado como autor si no se aplica la cláusula expresamente prevista en el CP del actuar en lugar de otro, si no se le extiende a su actuación la categoría de la autoría.

Lo que hay que tener claro es que tiene que aplicarse la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP para poder atribuir responsabilidad penal a título de autoría en el caso de actuación del representante en los delitos especiales propios, con independencia, además, de que se caracterice como un delito especial de dominio, de infracción de deber o mixto. Por ello, no estoy de acuerdo con BACIGALUPO ZAPATER cuando afirma, a propósito (en concreto) del delito de defraudación tributaria, que “(...) si el administrador tiene el deber, aunque sea de hecho, responde porque infringe el deber, independientemente de lo dispuesto en el art. 31 CP”. En este sentido, como bien lo expresa MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, cabe afirmar que “(...) el art. 31 es imprescindible en todo caso para atribuir el hecho delictivo al administrador (sea de hecho o sea de derecho) en los delitos especiales propios en los que, como sucede en el art. 305, el administrador no es un sujeto activo idóneo; y, precisamente, lo que sucede en el caso de los delitos especiales de infracción de un deber es que la cuestión previa que hay que dilucidarse es si puede admitirse (y, en caso afirmativo, en qué condiciones) el traslado del deber al administrador de hecho”⁸⁷².

⁸⁷² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 80.

C. Fundamento de la extensión de la autoría a actuaciones en lugar de otro

La cláusula del actuar en lugar de otro tiene por finalidad extender la autoría a determinados sujetos que no ostentan la cualidad personal de la autoría requerida por el delito especial, lo cual se consigue mediante una “transmisión” de dicho elemento de la autoría al “autor del tipo objetivo”, al autor material *extraneus*. Por ello, lo determinante es concretar mediante qué criterio se consigue dicha transmisión o imputación del elemento (faltante personal) de la autoría; lo cual, como se verá a continuación, está vinculado con la interpretación de la categoría de los delitos especiales propios (y con el fundamento de la restricción del círculo de posibles autores)⁸⁷³. En concreto, para el objeto de estudio de este trabajo, con la calificación del delito de defraudación tributaria como un delito especial propio de dominio al que subyace la infracción de un deber extrapenal (no institucionalizado).

En efecto, si se admitiera que el criterio de imputación al autor es la infracción de un deber extrapenal según la teoría de los *Pflichtdelikte*, sería posible castigar como autor con base en el art. 31 CP al sujeto que detente formalmente la representación, prescindiendo de su concreta contribución a la ejecución material de la conducta típica, en tanto en cuanto en esta clase de delitos será tenido por autor el sujeto que ostente el deber jurídico especial, con independencia, precisamente, de la mayor o menor entidad de su concreta contribución material al hecho⁸⁷⁴. En este contexto, será entonces necesario discutir si es posible el traslado (formal) del deber extrapenal del sujeto cualificado a quien actúe como su representante y, de admitirse, concretar bajo qué condiciones. Es decir, lo relevante para extender la autoría

⁸⁷³ Así también, GRACIA MARTÍN, en SERRANO-PIEDECASAS/DEMETRIO CRESPO, *Cuestiones actuales de DP empresarial*, 2010, 100: “La problemática jurídico penal de las actuaciones en lugar de otro tiene su causa en la técnica de la que se ha servido el legislador para acotar el dominio social típico fundamentador de lo injusto en los delitos especiales”.

⁸⁷⁴ Para una explicación de la teoría de la representación, cfr., por todos, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 170 ss. Además, específicamente en relación con el delito de defraudación tributaria, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 193 ss.; GRACIA MARTÍN, en SERRANO-PIEDECASAS/DEMETRIO CRESPO, *Cuestiones actuales de DP empresarial*, 2010, 96 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 563 ss. *Vid.*, además, el apartado relativo al delito de defraudación tributaria como un delito especial de infracción de deber, p. 273.

a quien actúa en lugar de otro sujeto cualificado será evaluar si se dio de manera correcta y completa el nombramiento “formal” del representante, que es la figura que transfiere el deber específico propio del contribuyente, retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta a su representante^{875/876}. En consecuencia, algunos autores defienden un fundamento formal (la teoría de la representación) de la extensión de la autoría a actuaciones en lugar de otro.

Si se entendiera, por el contrario, que el criterio de imputación al autor es el del dominio del hecho, sería posible castigar como autor con base en el art. 31 CP, al sujeto que realice materialmente el hecho con dominio social lesionando el bien jurídico, es decir, al sujeto que sin ostentar las cualidades o relaciones especiales acceda materialmente a la posición de autor. Lo relevante para extender la autoría a quien actúa en lugar de otro será analizar si el sujeto que actúa como representante, ya sea de hecho o de Derecho, y si lo hace con dominio social típico. Lo que permitiría castigar supuestos que de otra manera quedarían impunes, por ejemplo, sin ir más lejos, los casos de representación fáctica de otro (sin ostentar el estatus formalmente)⁸⁷⁷. Quienes defienden esta solución, proponen, por consiguiente, un

⁸⁷⁵ Cfr. GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 171, 197; GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo*, 2005, 433; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 75, 79 s., señala que “(...) los delitos de infracción de un deber no pueden ser cometidos por personas que no posean el *status* especial exigido por la norma, aunque éstas ostenten el dominio del hecho. Lo que sí puede admitirse es la posibilidad de *delegar* el deber institucional en otra persona que no es titular originario de dicho deber, pero tal delegación no puede fundamentarse en el dominio del hecho sino en la traslación del deber mediante una relación de representación. Por lo demás, una vez que se ha trasladado el deber el representante responderá por la infracción de ese deber, sea debido a una acción propia, sea debido a la de un tercero, si pudo evitarlo, porque el deber institucional no solo radica en la prohibición de hacer algo concreto, sino que se extiende también a la evitación de determinados comportamientos de terceros”.

⁸⁷⁶ Para conocer las soluciones de autoría a las que se llega desde la caracterización del delito de defraudación tributaria como un delito de infracción del deber, *vid.* GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 193 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 77 ss.; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 563 ss.

⁸⁷⁷ Para una explicación de la teoría del dominio, *cfr.*, por todos, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 165 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 79 s.; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 554 ss.; RUEDA MARTÍN, *RDPC* 7, 2004, 142 ss.; *Delitos especiales de dominio*, 2010, 30 ss. *Vid.* además el apartado relativo a la clasificación del delito de defraudación tributaria como un delito de dominio, p. 286 ss.

criterio material para fundamentar la extensión de la autoría a las actuaciones en lugar de otro⁸⁷⁸.

Los autores que entienden que el delito de defraudación tributaria es un delito mixto, proponen un tratamiento intermedio. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, por ejemplo, admite en determinados casos la posibilidad de castigar al sujeto no cualificado que asume fácticamente las funciones de administración y que realiza la conducta lesiva (la defraudación al Erario) con pleno dominio del hecho. Afirma que “(...) no debería existir obstáculo para admitir en determinados casos (como señaladamente el caso del testafarro) 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 (la defraudación al Erario) con pleno dominio del hecho, actuando en lugar del *intraneus*, al que instrumentaliza”⁸⁷⁹. Según este autor esta solución se explica porque el art. 305 CP incluye en la estructura del injusto la exigencia de lesionar un bien jurídico claramente delimitado como es el patrimonio del Erario público, cuya preservación compete en principio (al margen de la tipificación de la norma penal) a todos los ciudadanos⁸⁸⁰. Y, además, que la solución resulta precisamente reforzada “(...) por el hecho de que el legislador no haya previsto un delito común correspondiente,

⁸⁷⁸ En esta postura destacan dos autores: SCHÜNEMANN, en Alemania, y GRACIA MARTÍN, en España. Cfr., por todos, SCHÜNEMANN, *ADPCP* 1988, 543 ss.; *CDJ* 1991-VIII, 39 s.; GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I*, 1985, 354 ss.; *Apen* 1993-16, 221; en SERRANO-PIEDRECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 99: “Frente a la teoría formal de la representación, formulé ya en el año 1985 el criterio material del dominio social, que no sólo explica la razón y el fundamento de la restricción de la autoría a determinadas clases de sujetos en los delitos especiales, sino también la ampliación de ese círculo de autores a determinados sujetos que, por distintos motivos, se colocan con respecto al bien jurídico protegido por el tipo especial correspondiente en una posición idéntica a la del sujeto idóneo, o sea a sujetos que sin poseer la cualidad personal definida en el tipo, por alguna razón, acceden al ejercicio del dominio social típico y, con esto, a las mismas posibilidades de lesión del bien jurídico que tiene originariamente el sujeto idóneo. En efecto, en mi opinión, el fundamento material de los elementos de la autoría en los delitos especiales radica en el ejercicio de una función específica determinante de la constitución de una estrecha y peculiar relación entre el sujeto competente para su ejercicio y el o los bienes jurídica [*sic.*] involucrados de un modo esencial en el ejercicio de aquella función. A esta relación la denomino relación de dominio social, y a la parte de ésta relevante para los tipos de lo injusto del Derecho penal se la puede denominar ‘relación de dominio social típica’”.

⁸⁷⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 82; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 566.

⁸⁸⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 82; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 566.

que, de existir, expresaría la voluntad legal de castigar al extraneus [*sic.*] a través de esa figura, ante la imposibilidad de hacerlo a través del delito especial (tal y como sucede en el caso del delito del art. 280 en relación con el art. 279)”⁸⁸¹.

D. Toma de postura

En primer lugar, entiendo que la estructura y el ámbito de aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP se explican con el criterio de escisión o de disociación de los elementos del tipo especial. La condición de aplicación de esta figura está determinada por la realización de la conducta típica material de autor por parte del representante, mientras que las cualidades especiales que exige el tipo para poder atribuir responsabilidad penal a título de autoría, concurren en el representado, persona física o persona jurídica⁸⁸².

En relación con el fundamento de la extensión de la autoría según el art. 31 CP, podría interpretarse que el legislador admite que se actúe tanto como administrador de hecho o de derecho o en representación legal o voluntaria de una persona física o jurídica, como en nombre de otro, puede ser éste una persona física o jurídica, sin exigir en este punto una representación⁸⁸³. Por lo que, en mi opinión, es posible entender que, en principio, la transmisión del elemento personal de la autoría puede operar según la teoría de la representación o conforme a un criterio material de dominio⁸⁸⁴. Y, en consecuencia, lo

⁸⁸¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 82; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 566.

⁸⁸² Defienden que el art. 31 CP adopta como ámbito de aplicación el criterio de la escisión o disociación de los elementos del tipo: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 553; GRACIA MARTÍN, *APen* 1993-16, 219; en SERRANO-PIEDECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 94.

⁸⁸³ Cfr. en relación con esta interpretación del art. 31 CP, *vid.* GIL GIL/LACRUZ LÓPEZ/MELENDO PARDOS/NÚÑEZ FERNÁNDEZ, *Curso de DP, PG*, 2.^a, 2015, 378, quienes, no obstante, concluyen de una manera diversa a la defendida por mí, que “(...) el vigente Código penal no se basa en la idea de representación”. GRACIA MARTÍN, *APen* 1993-16, 219 s.; en SERRANO-PIEDECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 95, 101 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 561 s.

⁸⁸⁴ Sin embargo, incluso asumiendo una interpretación más restrictiva de la cláusula del actuar en lugar de otro según la cual sólo valiera la transmisión formal de la representación, la solución que propongo para la

determinante será la interpretación del fundamento material de la restricción de la autoría en un delito especial concreto⁸⁸⁵.

Cabe recordar que no rechazo completamente la categoría de los delitos especiales de infracción de un deber⁸⁸⁶, por lo tanto, entiendo que habrá situaciones en las que la descripción típica suponga que el criterio para la transmisión de la cualidad especial sea exclusivamente el de la representación. Tal y como señala DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, parece difícil la admisión generalizada de esta categoría cuando las exigencias derivadas del respeto al principio de legalidad impiden interpretar como un delito de infracción de deber la literalidad de un tipo penal concreto⁸⁸⁷. Pero esta situación tiene una fácil solución legislativa, basta con una clara redacción típica de injustos que incorporen la estructura de un delito de infracción de deber⁸⁸⁸, o con la inclusión de una cláusula general que lo aclare.

Ahora bien, en este trabajo se propone que el delito de defraudación tributaria es un delito de dominio o posición al que subyace la infracción de un deber extrapenal (no personalísimo), en el que el criterio de imputación del hecho al autor es el de determinación objetiva y positiva del hecho, con el límite de ostentar, además, la cualificación personal exigida por el tipo de injusto del art. 305 CP⁸⁸⁹. De tal forma que se castigará como autor con

aplicación del art. 31 CP al delito de defraudación tributaria sería válida, como se puede comprobar *infra* en la p. 393 ss.

⁸⁸⁵ Cfr. *supra* el apartado relativo a la toma de postura en la que definiendo un concepto simple de delito especial, p. 293. A mi juicio, el fundamento material de la restricción del círculo de posibles autores no es igual en todos los delitos especiales, ya que en cada caso la configuración del injusto penal del delito en concreto permitirá identificar a los sujetos que tienen una especial vinculación con el bien jurídico, una posición material que les permite llegar a lesionar el bien jurídico. En este sentido se pronuncian también, GÓMEZ MARTÍN, *Los delitos especiales*, 2006, 254; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 264 s.

⁸⁸⁶ No obstante, cfr. sobre la recepción en Colombia de la teoría de los delitos de infracción de deber, SOTOMAYOR ACOSTA/ARIAS HOLGUÍN, *RDPC* 15 (2006), 133 ss.

⁸⁸⁷ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 169; *NFP* 83 (2014), 21. En relación con las extensiones, enormes en algunos casos, de la inicial categoría de ROXIN de los delitos de infracción de deber, cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *GA* 2011, 262; *NFP* 76 (2011), 21.

⁸⁸⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 83 (2014), 21, señala, p. ej., que “(...) no hay problema para entender que es un delito de infracción de deber la malversación del art. 432 CP español”.

⁸⁸⁹ Cfr., en sentido similar, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 197, quien afirma que: “Por su parte, esto no significa que sólo el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria u obligado tributario pueda ser sujeto activo de este delito. El deber específico que subyace en el tipo penal no

base en el art. 31 CP al sujeto que defina el sí y el como del hecho de la defraudación tributaria, siempre que detente la representación del contribuyente, retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta. Es decir, además de la concreta infracción del deber (que debió ser delegada), debe comprobarse si el sujeto determinó la producción del hecho. En mi opinión, en el contexto del delito de defraudación tributaria, tal y como se estudiará con más detenimiento *infra*⁸⁹⁰, la delegación formal del deber es la base para acceder a las posiciones materiales de dominio que permiten actuar de manera jurídicopenalmente relevante en relación con el bien jurídico protegido por el art. 305 CP.

La delegación formal del deber extrapenal, que en este caso es el de cumplir con la obligación tributaria material principal contributiva o de pagar a cuenta (para lo que además hay que cumplir las obligaciones formales accesorias a éstas), se produce según se trate de una representación legal o voluntaria, en el primer caso por la ley o los estatutos (en el caso de un órgano de una empresa, por ejemplo) o por el negocio jurídico respectivo de representación.

Según la solución que propongo, queda claro que no basta con que el asesor fiscal ostente simplemente la cualidad de representante para que le sea atribuida responsabilidad penal a título de autor, sino que es necesario que realice materialmente las conductas nucleares de defraudar eludiendo el pago de tributos, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales o de defraudar eludiendo el pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o eludiendo el pago de ingresos a cuenta. La cláusula de actuar en lugar de otro permite exclusivamente la atribución (la transmisión) de los elementos personales del injusto especial a quienes no ostente inicialmente las cualidades requeridas por el tipo, pero no sustituye de manera alguna los requisitos generales de la autoría⁸⁹¹. El asesor fiscal cuya actuación quede cubierta por el art.

es *intuitio personae*, por lo que una transferencia del deber especial es, en cierta forma, posible. En este sentido, entra en juego el artículo 31 CP que regula, en el caso de la empresa, la transferencia del deber especial al órgano administrador o representante de la misma”.

⁸⁹⁰ *Vid.* p. 438 ss.

⁸⁹¹ Entienden que no basta con detentar la representación formal, sino que se requiere realizar la conducta típica, entre otros, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 228; el mismo *NFP* 71 (2007),

31 CP responderá como autor del delito de defraudación tributaria si actuó, además, materialmente como autor. Si no, responderá como partícipe o, si tampoco encaja su actuación en la inducción o la cooperación en sentido amplio, quedará impune⁸⁹².

A continuación, aplico esta postura personal a los supuestos de asesor fiscal representante del obligado tributario *intraneus* persona física y persona jurídica.

i) El asesor fiscal representante de una persona física

En los supuestos en que el asesor fiscal actúa en lugar del contribuyente, retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta, siendo éstos personas físicas, es necesario que se cumplan dos requisitos para que le pueda ser atribuida responsabilidad penal a título de autor por aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP: a) que determine objetiva y positivamente el hecho, ejecutando la conducta que defina el sí y el cómo de la realización del delito de defraudación tributaria; b) que le haya sido delegado el encargo de cumplir con la obligación jurídica-tributaria material, principal contributiva o de pagar a cuenta.

Así, en primer lugar, el asesor fiscal ha de ser quien ejecute la conducta que más directamente realice el tipo correspondiente de la Parte especial, que más directamente se enfrente a la norma prohibitiva o imperativa contenida en él, lo que no solo significa que debe realizar “alguna” acción descrita en la conducta típica, sino que debe realizar “la” conducta que sea materialmente de autor, concurriendo, por supuesto, el dolo exigible. Es decir, su actuación debe ser tal que menoscabe la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material –principal contributiva o de pagar a cuenta-.

Ahora bien, en relación con la cuestión de cuándo se entiende la actuación del asesor fiscal representante comprendida en el art. 31 CP, en tanto en cuanto le puedan ser atribuidas

121; MIR PUIG, *EPB*, 2002, 39; FERNÁNDEZ BAUTISTA, *El administrador de hecho y de derecho*, 2007, 252 s.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.ª, 2010, 307; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 270; COLOMER BEA, *DLL* 2016-8797, 2.

⁸⁹² Cfr. a propósito del art. 15 bis CP 1944/73, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 228.

los elementos personales del injusto especial, entiendo que, como se mencionaba *supra*, que será cuando el asesor fiscal actúe legítimamente como representante del contribuyente, del retenedor o del obligado a realizar ingresos a cuenta, con poderes que puedan incidir precisamente en la correcta liquidación y recaudación de las obligaciones materiales del *intraneus*. En este sentido, con base en la normativa particular de cada tributo y en las normas de representación en Derecho tributario, en mi opinión, el asesor fiscal debe actuar con la cualidad de representante de derecho, voluntario, reconocido por la Administración, ya sea *ex ante* mediante algún medio de prueba, o *ex post* mediante declaración dentro de un plazo de diez días. En este último caso, quizás, podríamos afirmar la existencia de un tal asesor fiscal representante de hecho, porque en estricto sentido cuando actúa no ha probado o no le ha sido transferida, la cualidad especial; aunque la validez de su actuación quede condicionada a la subsanación de la prueba de la representación dentro de los diez días siguientes⁸⁹³.

En este sentido, asumo un concepto de representante de derecho que se basa en los requisitos de representación del Derecho (extrapenal) tributario, por lo que entiendo que es administrador de derecho de una sociedad mercantil quien tiene aceptado, inscrito y publicado su nombramiento⁸⁹⁴. Y un concepto de representante de hecho, que siendo en

⁸⁹³ Art. 46.7 LGT. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de diez días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente. Cfr. en sentido similar, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 199.

⁸⁹⁴ Acerca del concepto de administrador de derecho no existe apenas debate. Cfr., conforme al sentido defendido en este trabajo, especialmente, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 83 (2014), 23, al decir que “(...) *administrador de Derecho*: lo es quien el Derecho (extrapenal, en concreto mercantil) dice que lo es: quien ejerce (solo o con otros) las funciones de administración (o sea, gobierno, gestión y representación) de la sociedad con cumplimiento de todos los requisitos legales (de nombramiento, inscripción, periodo de ejercicio del cargo, entre otros.), que podrán depender de la forma societaria que adopte la sociedad en cuestión”; y LUZÓN PEÑA/ROSO CAÑADILLAS, *InDret* 3/2010, 9: “*Administrador de derecho* es quien ejerce individual o colegiadamente, p. ej. dentro de un consejo de administración, de modo permanente la función de administrar la sociedad reuniendo todos los requisitos y formalidades legales en cuanto a su nombramiento, inscripción, duración de su cargo, etc.” (las cursivas son de los autores). Cfr., además, FARALDO CABANA, *Los delitos societarios*, 2.^a, 2015, 170; GALLEGO SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.)/LARA GONZÁLEZ (coord.), *DP de la empresa*, 2002, 153; y, ampliamente, FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 271 ss. En todo caso, en cuanto a los apoderamientos particulares o especiales (y figuras similares), cfr., por todos, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *ADPCP* 1996, 461 ss.; *La*

principio amplio, resulta restringido por la particular normativa tributaria. Es decir, podrá ser representante de hecho todo el que *de facto* ejerza (aun sin nombramiento) funciones de representación⁸⁹⁵, no obstante, la validez de su actuación ante la Administración queda supeditada a la subsanación en un plazo de diez días de la falta de prueba de la cualidad de representante del *intraneus*.

ii) *El asesor fiscal representante de una persona jurídica*

En el ámbito de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas es preciso distinguir dos niveles. En primer lugar, clarificar cuáles serían los criterios para poder determinar la responsabilidad penal de las concretas personas físicas que intervienen en el hecho delictivo. En segundo lugar, si la persona jurídica en sí misma puede responder penalmente. En este trabajo nos interesa en concreto el primero de los problemas enunciados, no obstante, por la importancia y actualidad de la discusión, en el excurso *infra* será analizada brevemente la responsabilidad de las personas jurídicas en relación con el delito de defraudación tributaria.

La eventual responsabilidad de las personas físicas integrantes de la persona jurídica que intervienen en el delito está relacionada con la naturaleza de la moderna actividad empresarial que, especialmente en organizaciones de cierto tamaño, se realiza con base en los principios de distribución de funciones y división del trabajo, de especialización, de complementariedad de las aportaciones de todos los intervinientes en el proceso y de jerarquía (también, a menudo, de descentralización de las decisiones y controles)⁸⁹⁶. Tal y como explica PAREDES CASTAÑÓN en relación con la producción y comercialización de un producto, “(...) un proceso productivo (...) tiene lugar mediante la realización de una serie

responsabilidad penal del administrador desleal, 1997, 117 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *El delito societario de administración desleal*, 2001, 67.

⁸⁹⁵ Cf. LUZÓN PEÑA/ROSO CAÑADILLAS, *InDret* 3/2010, 9; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 83 (2014), 24. También la discusión *infra* acerca de la definición de administrador de hecho, p. 435 s., 437 s., 440 ss.

⁸⁹⁶ Cf. PAREDES CASTAÑÓN, en MIR PUIG/LUZÓN PEÑA, *Responsabilidad penal de las empresas*, 1996, 293; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 71 (2007), 117; GRACIA MARTÍN, en SERRANO-PIEDECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 88.

de acciones de diferente naturaleza, realizada cada una de ellas por un(os) individuo(s), conforme a un plan común y bajo la dirección de otro(s) individuo(s), que idea el plan de actuación general, fija la calidad y cantidad de la contribución de cada uno de los restantes intervinientes y determina los flujos de información y de materiales entre todos ellos a fin de lograr la consecución del objetivo final”⁸⁹⁷. Adicionalmente es importante tener en cuenta también que los flujos de información entre las diferentes personas e integrantes de la empresa tienen además importancia⁸⁹⁸.

Esta manera de desarrollar la actividad empresarial tiene consecuencias importantes en el ámbito de la atribución de responsabilidad penal con base en el actuar en lugar de otro del art. 31 CP, porque por definición se trata de supuestos en los que las cualidades o condiciones especiales que exige el tipo de defraudación tributaria (ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del contribuyente; y ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta, en el caso del injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta) concurren en la persona jurídica (*intraneus*), pero no en las personas ni en los órganos que la integran (*extraneus*), que son quienes en realidad actúan en su nombre. Razón por la que, en principio, ninguno de ellos (de las personas físicas ni de los órganos) puede ser calificado como autor.

Tal y como se ha expuesto *supra*, el asesor fiscal puede participar en la actividad empresarial de diferentes maneras, asesorando, realizando actividades de planificación fiscal,

⁸⁹⁷ PAREDES CASTAÑÓN, en MIR PUIG/LUZÓN PEÑA, *Responsabilidad penal de las empresas*, 1996, 293. Aunque no siempre la realización de delitos en el contexto de la actividad de personas jurídicas ocurre del modo definido. Así lo precisan también, SCHÜNEMANN, *ADPCP* 1988, 530; GRACIA MARTÍN, *LH-Tiedemann*, 1995, 84; en MIR PUIG/LUZÓN PEÑA, *Responsabilidad penal de las empresas*, 1996, 293; en SERRANO-PIEDCASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 89; y también PAREDES CASTAÑÓN, en MIR PUIG/LUZÓN PEÑA, *Responsabilidad penal de las empresas*, 1996, 294 ss.

⁸⁹⁸ Así, GRACIA MARTÍN, en SERRANO-PIEDCASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 89: “Además, en cuanto a la actividad delictiva empresarial cobran especial importancia los flujos de información entre los diferentes departamentos e individuos de la empresa, pues con frecuencia unos ocultan a otros datos relevantes o se comunican entre sí datos falseados”. Cfr., también, SCHÜNEMANN, *ADPCP* 1988, 533; PAREDES CASTAÑÓN, en MIR PUIG/LUZÓN PEÑA, *Responsabilidad penal de las empresas*, 1996, 308.

de contabilidad o representando a la persona jurídica. También que, en este capítulo en concreto, entre todas estas conductas, nos interesa aquella desempeñada por el asesor fiscal con la cualidad de representante del sujeto obligado *intraneus* persona jurídica, porque es ostentando dicha cualidad como puede ejecutar de manera inmediata y directa la acción típica prevista en el art. 305 CP. Situación que resulta especialmente clara cuando firma la liquidación declaración de tributos de una persona jurídica, en su nombre, porque es el acto con base en el que se producirá la defraudación tributaria. No obstante, en este contexto y a propósito de la aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro, tienen lugar otras interesantísimas discusiones, especialmente aquella relacionada con la posibilidad de atribución de responsabilidad penal al administrador de hecho de las personas jurídicas, que en este trabajo será analizado en el capítulo en cuanto a las conductas de asesor fiscal en el hecho principal del obligado tributario *intraneus*⁸⁹⁹.

En este sentido, en mi opinión, la eventual responsabilidad penal (en el delito de defraudación tributaria) del asesor fiscal que actúa como representante de una persona jurídica no difiere especialmente de aquella que se puede generar cuando el asesor fiscal actúa en representación de personas físicas. Para poder atribuir responsabilidad penal al asesor fiscal representante de una persona jurídica a título de autor en virtud de la cláusula del actuar en lugar de otro hay que concretar, en primer lugar, si determinó objetiva y positivamente el hecho, si con su conducta decidió el *sí y el cómo* del acontecer típico de defraudación tributaria, para luego comprobar si le fue transmitida la cualidad especial que requiere el tipo para poder actuar como autor.

El asesor fiscal representante, para poder realizar una conducta que resulte relevante jurídicopenalmente en el delito de defraudación tributaria, debe realizar actos que menoscaben la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material (principal contributiva o de pagar a cuenta). Y para ello, para poder actuar válidamente ante la Administración o, en general, realizar actos con relevancia

⁸⁹⁹ *Vid. infra* el apartado relativo a la conducta del asesor fiscal en el hecho principal del *intraneus*, p. 432.

tributaria que supongan la asunción o reconocimiento de obligaciones o solicitar devoluciones de ingresos indebidos en nombre del obligado tributario *intraneus* (según la literalidad del art. 46.2 LGT), debe actuar con la cualidad de representante voluntario reconocido por la Administración; ya sea *ex ante* por los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos (art. 45.2 LGT) o *ex post* mediante declaración dentro de un plazo de diez días (art. 45.7 LGT). En este sentido, la mayoría de las veces estaremos hablando de un asesor fiscal que ostenta el estatus formal de representante de la persona jurídica y, por tanto, de un representante de derecho⁹⁰⁰. Ahora bien, quizás sería posible afirmar la existencia de un asesor fiscal representante de hecho, en el supuesto del art. 45.7 LGT que dice que “la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente”. Esto es así porque en estricto sentido, cuando el asesor fiscal actúa frente a la Administración no le ha sido transferida la cualidad especial, aunque la validez de su actuación quede condicionada a la subsanación de la prueba de la representación dentro de los diez días siguientes⁹⁰¹.

Eso sí, debe quedar claro que solo en los casos apuntados, representación voluntaria de Derecho y (quizás) representación de hecho en el supuesto contemplado en el art. 45.7 LGT, entiendo posible la atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal que actúa como representante del obligado tributario persona jurídica⁹⁰². En consecuencia, no comparto la postura de CHOCLÁN MONTALVO cuando afirma que “(...) conviene matizar las tesis que niegan en términos absolutos que pueda ser autor de este delito un asesor fiscal, a pesar de que haya asumido fácticamente el dominio de la situación. De igual modo que el padre

⁹⁰⁰ *Vid.* la definición de representante de derecho, p. 396 ss.

⁹⁰¹ Cfr., también, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 199.

⁹⁰² CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas*, 2003, 176 s., afirma, p. ej., que mientras hay unanimidad en aceptar que cuando la representación surge de un negocio jurídico formal se produce la transferencia de la cualidad del representado *intraneus* al representante *extraneus*, se discute, en cambio, si puede tener aplicación la figura del actuar en lugar de otro cuando se produce una mera asunción fáctica de la posición de representante.

puede delegar sus deberes legales de asistencia y cuidado de sus hijos (por ejemplo, en una niñera), no hay razón para impedir la delegación eficaz del cumplimiento de los deberes tributarios. Cuando el asesor ha asumido el deber, en la medida en que el contribuyente le haya dotado de todos los medios precisos para el cumplimiento de ese deber y haya seleccionado a persona idónea, puede haberse producido un traslado de responsabilidad con valor exonerante para el directamente obligado, porque lo relevante no es quién es el formalmente obligado, sino determinar quién tiene el dominio fáctico de la situación, pues el art. 31 CP quiere evitar, precisamente, lagunas de punibilidad, por lo que el asesor fiscal puede ser responsable en el caso de que dolosamente ponga en peligro o lesione el bien jurídicamente protegido en los delitos contra la Hacienda Pública”⁹⁰³.

En este sentido debo apuntar que, a mi juicio, no hay lugar a la atribución de responsabilidad penal a título de autor con base en la cláusula del actuar en lugar de otro al asesor fiscal que actúe como un “representante de hecho” de la persona jurídica (aparte del supuesto que *supra* se comentaba). Pese a que podría parecer un argumento de orden solo formal, en realidad no lo es, porque no se ve bien cómo el asesor fiscal podría actuar de manera directa e inmediata ante la Administración (reconociendo obligaciones o solicitando devoluciones de ingresos indebidos o exenciones) en nombre del obligado tributario *intrañeus* sin ostentar dicha posición material. No podría actuar válidamente, en estricto sentido, frente a la Administración Tributaria. Será necesario que se verifique la delegación formal del encargo por los órganos de administración competentes para que el asesor fiscal pueda cumplir materialmente con las obligaciones tributarias del obligado tributario *intrañeus* persona jurídica⁹⁰⁴. En suma, como se argumentaba *supra*, la delegación del deber es la base para acceder a la posición de dominio que permite actuar de manera relevante jurídicopenalmente en relación con el bien jurídico protegido.

⁹⁰³ CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas*, 2003, 177.

⁹⁰⁴ Una discusión relevante en este contexto, pero sobre la que no hay oportunidad de profundizar aquí, es la relativa a las diferencias que existen entre el cumplimiento de un deber originario y de uno delegado y, además, el cumplimiento de un deber delegado por otro a quien a su vez se lo habían delegado. En este sentido, *vid.*, por todos, GRACIA MARTÍN, en SERRANO-PIEDECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 97 s.

Adicionalmente, de manera coherente a lo que se apuntaba, hay que decir que no basta con la cualidad formal para atribuir responsabilidad penal por la cláusula del actuar en lugar de otro. Ser el representante de derecho no convierte sin más al asesor fiscal en autor del delito de defraudación tributaria, tiene que actuar materialmente como autor determinando el sí y el cómo de la realización del hecho, ejecutando la conducta típica nuclear. Como afirma DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, “(...) en todo caso, para lo que no sirven las cláusulas del actuar por otro es para establecer una responsabilidad automática del directivo o administrador [*scil.* y en este caso, representante] y obviar así la distribución de responsabilidad penal en la delincuencia en el seno de personas jurídicas, como pueden ser empresas”⁹⁰⁵.

La jurisprudencia se ha pronunciado también acerca de este problema, si basta con la mera ostentación formal del estatus de representante o administrador de la persona jurídica para poder atribuir responsabilidad penal con base en la cláusula del actuar en lugar de otro. Por ejemplo, la SAP Ávila 140/2001, 2-10 (JUR 2002/38992), en un supuesto de delito fiscal, dispuso: “La autoría derivada del carácter de representante de la persona jurídica no reviste un carácter automático u objetivo, sino que exige que quien haya de responder personalmente por una parte ha de tener de dominio del hecho, entendido éste como la facultad del sujeto para iniciar y poner fin a la actividad delictiva de la sociedad. Por otra parte exige que igualmente que ese dominio del hecho le permita conocer y apreciar la actividad delictiva que la sociedad está cometiendo, uniéndose por tanto el elemento objetivo de control de la persona jurídica al subjetivo de control del acto delictivo”. Por su parte, la SAP Cádiz, 312/2002, 4-10 (JUR 2003/28496) afirma que: “Con el pretendido amparo de tal norma [*scil.* art. 31 CP] no se puede construir una responsabilidad objetiva derivada del solo hecho de ser órgano o representante de una persona jurídica (o de una persona jurídica o de una persona física) han de concurrir los elementos exigidos en los arts. 27 a 30 CP actual para las respectivas conductas como autor, inductor, cooperador necesario o cómplice. Conforme a tal doctrina es claro que no cabe condenar por el mero hecho de ostentar un determinado

⁹⁰⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 71 (2007), 121.

cargo en la sociedad utilizada para delinquir: ha de existir una actuación concreta de cada acusado que pueda considerarse suficiente para que encaje en alguna de las categorías de responsables antes referidas. Por lo que se refiere a la autoría en sentido estricto; y conforme a la doctrina del dominio del hecho tan aceptada actualmente y seguida en múltiples resoluciones del TS podemos decir que han de responder penalmente cómo [*sic.*] autores todos aquellos que en la organización y funcionamiento real y de hecho de la entidad tienen una posición de dominio en relación con el hecho delictivo de que se trate”. Por último, entre otras, la SAP Valencia, 168/2002, 16-04 (JUR 2002/197265), dispone que: “En Derecho penal lo que interesa es quien actúa realmente, que persona despliega el comportamiento. Se atiende en consecuencia a los miembros de los órganos de dirección o personas físicas que poseen expresa y directamente facultades de gestión en el ámbito concreto en que se haya desarrollado la actividad delictiva (posición de dominio) o que hayan impulsado ese comportamiento, determinando como base para llevar a cabo la atribución de responsabilidad penal si sus actos (u omisiones equivalentes) son casos de autoría, inducción, o cooperación del delito concreto cometido. Esas personas físicas podrán ser el administrador, un directivo, el gerente, quien de hecho lleve la gestión de una parcela concreta de la sociedad, etc. La prueba indiciaria, la posición de dominio, las funciones concretas ejercidas por una persona, pueden servir de base, de indicios para llegar a la convicción de que necesariamente tuvo que intervenir o tuvo que conocer o asumir determinada actuación de la persona jurídica o de la sociedad”.

Esta cuestión es especialmente discutida en los supuestos en los que existe un administrador representante formalmente nombrado que desconoce la situación y actúa como un testaferro u hombre de paja, y otro administrador (representante) que real y materialmente ejerce las funciones de gestión y administración de la empresa y “domina” la situación desde la sombra⁹⁰⁶. No obstante, en mi opinión, este problema, cuando es el asesor fiscal quien actúa de manera inmediata y directa ante la Administración desarrollando el encargo del

⁹⁰⁶ GALLEGO SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.)/LARA GONZÁLEZ (coord.), *DP de la empresa*, 2002, 149, define esta situación como dos realidades que no coinciden: una situación formal y una situación material.

intraneus de cumplir con sus obligaciones tributarias, tiene una particularidad especial: la mayoría de las veces, será puesto en dicha posición precisamente por sus conocimientos y experiencia (y, seguramente, habiendo desarrollado además otras actividades de asesoría fiscal en sentido amplio), para cumplir con un mandato concreto. En este sentido, a mi juicio, difícilmente el asesor fiscal que representa a la persona jurídica en sus asuntos tributarios podrá ser un mero hombre de paja o un testaferro. Sino que, por el contrario, será relevante tener en cuenta sus conocimientos especiales para analizar el grado de su aportación al hecho, si actuó como autor, como partícipe o si ha sido instrumentalizado por otro.

En el apartado correspondiente a la clasificación de la relación entre el asesor fiscal representante y el *intraneus*, se analizarán en más detalle estas posibilidades⁹⁰⁷. Pero antes, muy brevemente, me referiré a otros supuestos relevantes de representación en el delito de defraudación tributaria, con la pretensión de ofrecer una visión más completa de los problemas de autoría y participación en este delito y, además, proponer alguna solución concreta en el supuesto del sustituto del contribuyente, que ayude a “solucionar” la laguna de punibilidad surgida por la definición del círculo de posibles autores que propongo en este trabajo.

iii) Otros supuestos discutibles de responsabilidad por representación (y aplicación del art. 31 CP) en el delito de defraudación tributaria

En el ámbito tributario encontramos además otros supuestos de representación diferentes a la voluntaria que me parece interesante discutir, así sea brevemente: la representación legal de personas físicas y la representación de los entes mencionados en el art. 35.4 LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición). Finalmente, hago una propuesta de tratamiento del sustituto del contribuyente como representante de éste.

⁹⁰⁷ *Vid.* p. 409 ss.

a) La representación legal de personas físicas

El art. 45.1 LGT prevé la representación legal para las personas físicas que carezcan de capacidad de obrar. En este caso es de plena aplicación el actuar en lugar de otro del art. 31 CP. La fuente de la transmisión de la cualidad especial exigida por el tipo opera con base a la ley y el representante será de derecho. En relación con las condiciones de aplicación del art. 31 CP debe tenerse en cuenta especialmente que el representante, además de ostentar formalmente dicha cualidad, tendrá que realizar la conducta de defraudar a una Hacienda Pública en más de 120.000 euros eludiendo el pago de tributos, de cantidades retenidas o que hubiera debido retener o de ingresos a cuenta u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales.

b) La representación de entes sin personalidad jurídica

La representación de los entes sin personalidad jurídica es un supuesto especial de representación legal que se contiene en la LGT. En relación con ella, el art. 45.3 LGT señala que “por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes”. Por su parte, el art. 35.4. LGT indica que “tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes 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”.

En el Derecho tributario se discute ampliamente acerca de la consideración de los entes sin personalidad jurídica como obligados tributarios, debido a que, para comenzar, la solución difiere entre los distintos tributos. Así, los impuestos sobre la renta no consideran sujetos pasivos a los entes sin personalidad, sino que, por el contrario, los someten al régimen de atribución de rentas, por el que tributan sus miembros en la proporción en que participen en el ente. En relación con los impuestos sobre el tráfico jurídico como el ITP o el ISD, se entiende que la adquisición *pro indiviso* de bienes genera una comunidad, pero supone tantos

hechos imposables y obligaciones como intervinientes adquirentes y en proporción a cada una de sus cuotas. Y respecto al IVA, el ente sin personalidad se entiende como sujeto pasivo si se desarrolla la actividad empresarial o el arrendamiento de inmuebles sujeto a IVA unitariamente⁹⁰⁸.

En este sentido, no es posible ofrecer una respuesta única, sino que será necesario en cada supuesto concreto entrar a evaluar quién o quiénes son los realizadores del hecho imponible y, conforme a la respectiva normativa tributaria del tributo al que se refiera, revisar qué relaciones tributarias nacen y permiten representación en materia tributaria. Para después, entre ellas, determinar cuáles pueden resultar relevantes en materia jurídicopenal. Sin embargo, sí se pueden aportar algunas notas que permitan concretar la responsabilidad en los casos más comunes. A mi juicio, todas las relaciones jurídico-tributarias que terminen con una persona física o jurídica como titular, no tendrán problema en que se les reconozca una representación que podrá ser legal o voluntaria según tenga o no capacidad de actuar el sujeto obligado *intraneus*. Y, en consecuencia, se les pueda aplicar la cláusula del actuar en lugar de otro. Pero no será posible atribuir responsabilidad penal al administrador de hecho del ente sin personalidad jurídica que no sea reconocido ni siquiera tributariamente. Es decir, en los impuestos en los que las rentas se imputan directamente a los comuneros o socios, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria será cada uno de éstos y no el ente sin personalidad, razón por la cual no podrá trasladarse deber específico alguno al administrador de hecho y únicamente podrá castigarse como partícipe del delito de defraudación tributaria cometido por los socios de la sociedad irregular⁹⁰⁹. Ahora bien, en los supuestos en los que se admita que el hecho imponible es realizado por entes unitariamente considerados sin personalidad jurídica la solución es distinta. Tal y como afirma la doctrina tributaria, para que esto ocurra, el ente tendrá que estar reconocido previamente como sujeto de derecho por el ordenamiento jurídico, lo que implica cotitularidad entre sus miembros respecto a un bien o a un derecho y, además, manifestación exterior con una apariencia unitaria, de manera que

⁹⁰⁸ Cfr. en este sentido, por todos, MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.^a, 2015, 284 s.

⁹⁰⁹ Así, también, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 198 s.

se genere una sola relación jurídico-tributaria y no varias⁹¹⁰. En estos casos entiendo que sí es aplicable la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP al administrador de hecho porque actúa en lugar de un “otro” que es reconocido como tal, unitariamente, por la Hacienda Pública y que es el titular de la cualidad especial exigida por el tipo del art. 305 CP, de la relación tributaria material principal contributiva o de realizar ingresos a cuenta.

c) La actuación del sustituto del contribuyente

En mi opinión, el sustituto del contribuyente no forma parte del círculo de posibles autores del delito de defraudación tributaria, según explicaba *supra*⁹¹¹. No obstante, según el art. 36 LGT, el sustituto puede quedar obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias que integran la obligación tributaria principal, colocándose en lugar del contribuyente en el extremo pasivo de la relación jurídico-tributaria, pero con una peculiaridad, la ley admite que exija del contribuyente, verdadero titular de la capacidad económica y quien debe soportar el tributo, el importe de las obligaciones satisfechas (salvo que la ley señale otra cosa). En este sentido, en principio, entiendo que su conducta no genera un riesgo jurídico-penalmente relevante para el bien jurídico protegido por el injusto de defraudación tributaria del contribuyente.

Ahora bien, puesto que la ley le reconoce al sustituto del contribuyente la cualidad de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria principal y, en consecuencia, la posibilidad de actuar en nombre del contribuyente ante la Administración; propongo que su conducta sea tratada como un supuesto legal de actuar en lugar de otro al que se le aplique la cláusula del art. 31 CP. Así, aunque el sustituto del contribuyente no pueda ser considerado autor originario del art. 31 CP, sí podría, en cambio, ser castigado como autor derivado en los supuestos en los que se prevea legalmente el instituto de la sustitución.

⁹¹⁰ Cfr. en este sentido, por todos, MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.^a, 2015, 284 s.

⁹¹¹ Cfr. *supra* p. 270 ss.

4. CLASIFICACIÓN DE LA RELACIÓN ENTRE EL ASESOR FISCAL “REPRESENTANTE” Y EL OBLIGADO TRIBUTARIO INTRANEUS

La casuística que se genera a partir de la actuación del asesor fiscal como representante del obligado tributario, ejecutando de manera directa e inmediata las conductas tendientes a (in)cumplir con las obligaciones tributarias de éste, es variadísima. Sin embargo, en mi opinión, los diferentes supuestos de (co)intervención pueden clasificarse en tres grandes grupos. En el primero nos encontraríamos con un asesor fiscal que actúa individualmente, con desconocimiento del asesorado y quebrantando su encargo de cumplir idóneamente y conforme a Derecho con las obligaciones tributarias. En el segundo caso, tendríamos a un asesor fiscal que realiza directamente la conducta de defraudar a la Hacienda Pública en más de 120.000 euros, pero en la que interviene, además, el obligado tributario *intraneus*. En el tercer caso, el obligado tributario actúa a través de su asesor fiscal realizando el hecho típico del art. 305 CP. En cada apartado señalaré los principales rasgos de la intervención y las soluciones globales a las que es posible llegar, indicando, además, los supuestos más comunes de realización del delito de defraudación tributaria que puedan encajar en dicho supuesto. Además, me centraré en el análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal y no en la correlativa responsabilidad del sujeto obligado *intraneus*, aunque referiré las posibles soluciones y los problemas dogmáticos pertinentes. Por último, quiero resaltar que, debido a las peculiaridades de la actividad profesional de asesoría fiscal⁹¹² y a la naturaleza del delito de defraudación tributaria (principalmente el hecho de que se trata de un delito de exclusiva ejecución dolosa), algunos fenómenos que se estudian habitualmente a propósito de la delincuencia en organizaciones empresariales, como la delegación, el principio de confianza, los conocimientos especiales, el error o la autoría mediata, entre otros, pueden ser aplicados aquí pero con no pocas matizaciones y distinciones, como se verá a continuación.

⁹¹² *Vid. supra* p. 210 ss.; 218 ss.

A. El asesor fiscal actúa de manera autónoma (con desconocimiento del asesorado)

En primer lugar, el asesor fiscal representante del obligado *intraneus* podrá responder como autor inmediato y único⁹¹³ con base en la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP cuando, actuando de manera autónoma y directa ante la Administración, contravenga el encargo del obligado tributario *intraneus* de cumplir idóneamente con sus obligaciones tributarias. Conforme a lo dicho hasta ahora, tendrán que verificarse dos condiciones para que pueda aplicarse el art. 31 CP. Primero, que se le haya transmitido formalmente la cualidad de representante (voluntario) y, segundo, que haya realizado la conducta típica determinando el sí y el cómo de la defraudación tributaria prevista en el art. 305 CP.

Habitualmente, cuando el obligado tributario *intraneus* delega en un asesor fiscal el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la pretensión de que se actúe conforme a ley y de la manera más idónea posible, no solo le encargará tareas de representación ante la Administración sino que también, por sus conocimientos y especial competencia profesional, le confiará otras tareas como completar la declaración tributaria, llevar la contabilidad y, en general, hacer toda la planificación fiscal que corresponda. Por ello, en estos casos, la ejecución de la conducta típica nuclear de presentar la declaración autoliquidación ante la Administración será, la mayoría de las veces, parte de un plan completo que conduce a la realización del delito de defraudación tributaria. En mi opinión, cuando así lo exige la ley, la realización (completar, configurar, llenar) la declaración tributaria para su posterior presentación ante la Administración Tributaria conlleva la determinación objetiva y positiva de la realización del delito de defraudación tributaria por parte del asesor fiscal. En este caso, entonces, el asesor fiscal representante responderá como autor inmediato e individual del delito del art. 305 CP⁹¹⁴.

⁹¹³ Sobre la autoría inmediata individual, cfr., por todos, QUINTERO OLIVARES, *Los delitos especiales*, 1974, 73 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 639 ss.; *EJB I*, 1995, 639 ss.; *LL* 1996-2, 1283; *EPB*, 2002, 139 ss.; *DPCrim* 76 (2004), 52 s.; *REJ* 10 (2008), 21.

⁹¹⁴ La autoría inmediata individual no excluye la posibilidad de que otros sujetos actúen junto al autor como partícipes en el hecho o incluso que otros sujetos realicen por sí mismos toda la acción típica, caso de pluriautoría. No obstante, en este primer apartado quiero hacer énfasis en la actuación en solitario del asesor fiscal. También analizan y aceptan esta solución, entre otros, GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 15, 1998, 15, quien

Correlativamente, el análisis de la responsabilidad penal del sujeto obligado *intraneus* que encargó el cumplimiento de sus obligaciones está relacionado con el problema más general de la delegación de funciones⁹¹⁵, aunque con una particularidad, el delegado es un profesional en la materia que se le encomienda. En este sentido, es preciso preguntarse si la transmisión de la cualidad especial (ser el titular de la obligación tributaria material, principal o de realizar ingresos a cuenta) produce una delegación completa de las responsabilidades de cumplir con las obligaciones tributarias o, por el contrario, si el obligado tributario *intraneus* conserva algún deber, por ejemplo, de control. Este problema es analizado habitualmente en supuestos en los que el delegante ocupa una posición superior respecto del delegado, no solo funcional sino también en razón del conocimiento o de la experiencia, por lo tanto, aunque son muchas las soluciones que se proponen en esta materia y pueden variar respecto del ámbito, hay cierto acuerdo en que el sujeto delegante conserva ciertos deberes de vigilancia proporcionales al nivel de riesgo que se quiere controlar⁹¹⁶.

Sin embargo, en el supuesto que en este trabajo analizo, el obligado tributario pone en manos de un experto la gestión y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias precisamente para llevarlas a cabo de la mejor forma posible, y lo hace por la pericia y experiencia del delegado en un ámbito tan complejo y enrevesado como el tributario. Por lo

afirma que: “Cuando la conducta del sujeto pasivo del tributo sea atípica (por ejemplo cuando no participa y desconoce la actuación fraudulenta que ha maquinado el asesor fiscal), debemos considerar autor único al asesor”; CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas*, 2003, 176; *Impuestos I*, 2003, 206, que indica que: “Por tanto, si el asesor fiscal a quien se le encomienda la realización de las actuaciones necesarias tendentes al cumplimiento de la obligación incumple dolosamente el mandato recibido, sin conocimiento del representado, puede ser responsabilizado en concepto de autor por delito contable o delito fiscal, conforme al precepto indicado, aunque no sea él personalmente el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. A estos efectos, no sólo responde el representante en el caso del art. 77.3 f), esto es, el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar, sino también el representante voluntario que ha asumido la posición de garantía por delegación, aunque no concurran en él y si en el representado las cualificaciones requeridas en el tipo penal”.

⁹¹⁵ Sobre el fenómeno de la delegación, cfr., entre otros, PAREDES CASTAÑÓN, en PAREDES CASTAÑÓN/RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *Productos adulterados*, 1995, 190 ss.; SILVA SÁNCHEZ, *CDJ 1997-II*, 9 ss.; FEJOO SÁNCHEZ, *DP de la empresa*, 2007, 180 ss.; DEMETRIO CRESPO, en SERRANO-PIEDCASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones actuales de DP empresarial*, 2008, 72 ss.; *Responsabilidad penal por omisión del empresario*, 2009, 100 ss.

⁹¹⁶ Cfr. en este sentido, PAREDES CASTAÑÓN, en PAREDES CASTAÑÓN/RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *Productos adulterados*, 1995, 191.

tanto, y aunque hará falta analizarlo mejor en futuras investigaciones, entiendo que (quizás) más allá de unos deberes iniciales de selección de la persona idónea para gestionar sus asuntos tributarios, no le será exigible ningún otro deber ulterior, en tanto en cuanto el obligado tributario *intraneus*, lego en la materia, no conservará ni tendrá ninguna posibilidad de control del riesgo de las funciones delegadas, de determinar la realización del hecho típico de defraudar a la Hacienda Pública en más de 120.000 euros. O en otras palabras, incluso si conservara algunas competencias en relación con el cumplimiento de sus obligaciones, éstas no serían esenciales para la determinación del resultado típico⁹¹⁷.

Así, el contribuyente, el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta no tendrán ninguna responsabilidad penal cuando completamente confiados, poniendo en manos del asesor fiscal el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no intervengan de manera alguna en la conducta de éste. En mi opinión, al obligado tributario que diligentemente, y pese a los costos que habitualmente lleva aparejados, se sirve de los servicios de un asesor fiscal para cumplir de manera correcta y conforme a la ley sus obligaciones, no le puede ser exigible otra conducta adicional de control, o que desconfíe (en general), de quien es el experto en materia tributaria.

Ahora bien, si el encargo fuese exclusivamente el de representar sin completar ni siquiera la declaración tributaria, nos encontraríamos en un supuesto de intervención conjunta del asesor fiscal representante junto con el obligado tributario o sus representantes. Este supuesto encajaría mejor en uno de los siguientes epígrafes: o bien en el que el *intraneus* induce o ayuda al asesor fiscal (o actúan de común acuerdo) o bien en el que el *intraneus* instrumentaliza al asesor fiscal. Diferente también será la situación en la que el obligado tributario le encargue al asesor fiscal, en concreto, el incumplimiento fraudulento de sus obligaciones tributarias o, incluso, simplemente acepte la propuesta del asesor fiscal en este

⁹¹⁷ Por el contrario, MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 982, consideran que “(...) de todas formas, el contribuyente nunca puede desentenderse de sus asuntos fiscales, dado que no queda eximido de responsabilidad, si, *v. gr.*, encarga la práctica de las liquidaciones correspondientes, así como la contabilidad de la empresa, a un Asesor Fiscal, y este no cumple correctamente sus funciones, ya que como titular de la empresa le es, en todo caso, imputable la infracción que se hubiere cometido, según aclara la R. T.E.A.C. de 21 de julio de 1992”.

sentido. Pero en estos casos nos encontraremos en un supuesto del siguiente epígrafe (según el cual el asesorado induce, ayuda o actúa de común acuerdo con el asesor fiscal).

B. El asesorado induce o ayuda al asesor fiscal (o actúan de común acuerdo)

Cuando el obligado tributario *intraneus* induce⁹¹⁸ al asesor fiscal *extraneus* a realizar el delito de defraudación tributaria, que obra con plena libertad y pleno conocimiento, “viendo” por tanto perfectamente la situación⁹¹⁹, nos encontramos en un supuesto que encaja en el problema denominado comúnmente como de autoría (mediata) mediante instrumento no cualificado⁹²⁰. Según este planteamiento, en principio, el asesor fiscal *extraneus* que actúa de modo inmediato no puede ser autor del delito especial, por carecer de la característica personal exigida por el tipo, resultando su conducta atípica. Por su parte, el obligado tributario *intraneus* “que induce” no puede responder como inductor, en virtud del principio de accesoriadad limitada de la participación.

Sin embargo, esta laguna de punibilidad que tiene difícil solución cuando la naturaleza especial de un delito en concreto impide la transmisión de la cualidad especial a otro (por ejemplo, en los delitos de funcionarios)⁹²¹, en el ámbito del delito de defraudación tributaria puede obtenerse la solución con base en la aplicación de la figura del actuar en lugar de otro del art. 31 CP, con los requisitos y consecuencias que han sido analizados hasta ahora⁹²². Por lo tanto, en los casos en los que el obligado tributario *intraneus* induzca al asesor

⁹¹⁸ También cuando actúan de común acuerdo se entiende que el supuesto encaja en una autoría mediata mediante instrumento no cualificado.

⁹¹⁹ En estos términos, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 167 s.

⁹²⁰ Cfr. en relación con la categoría de supuestos que comúnmente se encuadran en el llamado problema de la autoría mediata mediante instrumento doloso no cualificado, por todos, QUINTERO OLIVARES, *Los delitos especiales*, 1974, 97 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPC* 1-2001, 44 s.; *EPB*, 2002, 167 ss.; *REJ* 10 (2008), 25 ss.; FERRÉ OLIVÉ, *LH-Barbero*, I, 2001, 1019 ss.; MIR PUIG, *EPB*, 2002, 516 s.; FARALDO CABANA, *La autoría mediata*, 2004, 123 ss.; COLOMER BEA, *DLL* 2016-8797, 7 ss.

⁹²¹ Para resolver estos supuestos, se han formulado diferentes soluciones. Desde la misma autoría mediata a través de instrumento no cualificado, como también con los delitos de infracción del deber y la comisión por omisión. Para una exposición crítica de estas posturas doctrinales, *vid.* por todos, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *REJ* 10 (2008), 25 ss.

⁹²² Por supuesto, no todos los casos de actuación por instrumento doloso no cualificado encajarán en la fórmula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP, tal y como afirma DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Harlax*

fiscal representante a realizar el tipo de defraudación tributaria, mientras sea el asesor fiscal quien determina el sí y el cómo del hecho, se podrá llegar a la siguiente solución: el asesor fiscal responderá como autor con base en la aplicación del art. 31 CP y el obligado tributario *intraneus* lo hará como inductor, siempre que, también en su caso, actúe como tal⁹²³.

Tampoco habrá problema en imputar responsabilidad penal tanto al asesor fiscal como al obligado tributario *intraneus*, cuando el primero realice la acción típica nuclear de defraudar a la Hacienda Pública mediante alguna de las modalidades típicas del art. 305 CP y el obligado tributario intervenga prestándole ayuda, por ejemplo, celebrando contratos fraudulentos o haciendo registros contables falsos. En estos casos, responderá como autor inmediato unipersonal el asesor fiscal y el obligado tributario *intraneus* lo hará como cómplice o cooperador necesario según la magnitud de su aporte⁹²⁴.

Por último, un asunto que resulta importante determinar es si el asesor fiscal representante y su asesorado obligado tributario pueden responder como coautores⁹²⁵; y, además, en qué situaciones puede ocurrir que el aporte que preste el obligado tributario al asesor fiscal que actúa de manera directa ante la Administración pueda ser, por su parte, constitutivo de verdadera (co)autoría. La coautoría en el caso analizado es plenamente posible porque el obligado tributario tiene originariamente la cualidad exigida por el tipo para ser considerado autor y el asesor fiscal representante ostenta de forma derivada dicha cualidad en virtud de la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP.

Ahora bien, en mi opinión, cuando la ley regula la autoliquidación de tributos, el supuesto más común de coautoría será aquel en el que el obligado tributario o uno de sus

16-17 (1996), 273; *EPB*, 2002, 169; *NFP* 71 (2007), 119 ss.; *REJ* 10 (2008), 26. Coincide con esta solución, también, GÓMEZ VERDESOTO, *QF* 15, 1998, 16.

⁹²³ Sobre la inducción, cfr., por todos, GÓMEZ RIVERO, *La inducción*, 1995, *passim*; DE LA MATA BARRANCO, en ASÚA BATARRITA (ed.), *Delitos contra la Administración pública*, 1997, 106 s.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LL* 1986-4, 521-531; *EJB* III, 1995, 3534 ss.; *EPB*, 2002, 826 ss.; *REJ* 10 (2008), 45 ss.

⁹²⁴ Para diferenciar entre complicidad y cooperación necesaria, *vid.*, por todos, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Cerezo*, 2002, 656 ss.; *REJ* 10 (2008), 49 s.

⁹²⁵ Y entonces hay que recordar de nuevo que, “(...) en cuanto autor, todo coautor debe reunir las condiciones personales necesarias para ser autor en los delitos especiales”, así, MIR PUIG, *EPB*, 2002, 517.

representantes completan la declaración tributaria que será presentada directamente por el asesor fiscal representante ante la Administración. Las dos actividades resultan contribuciones esenciales para la realización del resultado típico y, siempre que medie entre ambos sujetos un acuerdo mínimo, que no requiere ser expreso ni previo, sino que puede ser tácito y simultáneo, el hecho podrá ser calificado como coautoría. En este caso nos encontraríamos ante la autoría de dos (o más) sujetos que determinan objetiva y positivamente el hecho, sin que ninguno de los cuales pueda resultar por sí solo autor del hecho⁹²⁶.

Por su parte, entre los autores que analizan el supuesto de actuación conjunta del obligado tributario y del asesor fiscal representante, encontramos dos soluciones divergentes a la propuesta aquí. CHOCLÁN MONTALVO, por ejemplo, plantea que el obligado tributario responda como autor inmediato por omisión, mientras que el asesor fiscal debe ser castigado como partícipe⁹²⁷; y APARICIO PÉREZ propone que se debe aplicar la construcción del aparato doloso no, que permitiría considerar al sujeto pasivo autor mediato y al asesor representante cómplice⁹²⁸.

⁹²⁶ Sobre la coautoría y la aplicación de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho a esta modalidad de autoría, cfr., por todos, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 651 ss.; *LH-Roxin (Coimbra)*, 1995, 305-307; *EJB I*, 1995, 702 ss.; *EPB*, 2002, 147, 173 ss.; *DP Crim 76* (2004), 54 ss.; *REJ 10* (2008), 30 ss.; *NFP 76* (2011), 37 ss.; DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, *passim*; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 376 ss. En general, además, sobre la coautoría, GONZÁLEZ RUS, *CDJ 1994-XXXIX*, 57 ss.; DE LA MATA BARRANCO, en ASÚA BATARRITA (ed.), *Delitos contra la Administración pública*, 1997, 99 ss.; PÉREZ ALONSO, *La coautoría*, 1998, *passim*. Y en relación, en concreto, con los delitos especiales, QUINTERO OLIVARES, *Los delitos especiales*, 1974, 79 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 175 s.; *REJ 10* (2008), 34; GARCÍA MOSQUERA, *La estafa de seguro*, 2006, 397.

⁹²⁷ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2011, 162: “En el caso de que el obligado tributario actúe en connivencia con el representante o el *extraneus* que domine el hecho aun sin representación formal (caso del instrumento doloso no cualificado), el obligado tributario responderá como autor por omisión inmediato, siendo responsabilidad del tercero (*extraneus*) a título de partícipe, aunque hubiere tenido el dominio fáctico del hecho”.

⁹²⁸ APARICIO PÉREZ, *El Delito Fiscal*, 1997, 176.

C. La instrumentalización del asesor fiscal por el asesorado

El último grupo está compuesto por aquellos supuestos en los que el asesor fiscal representante es quien realiza la conducta típica, pero coaccionado o engañado por el obligado tributario *intraneus*. En estos casos el asesor fiscal es el ejecutor directo o inmediato del hecho, pero puede no ser responsable según la magnitud y efectos de la coacción o el engaño, y el obligado tributario *intraneus* podrá ser un autor mediato que actúa a través del asesor⁹²⁹ o podrá producirse, también, un caso de autor tras el autor.

La instrumentalización del asesor fiscal por el asesorado podrá darse especialmente en relación con la existencia o la veracidad de datos con relevancia tributaria que hayan sido ocultados, manipulados, omitidos o falseados por el obligado tributario *intraneus* o sus representantes o, en el caso de organizaciones empresariales, por los competentes para alguna actividad de la que dependa la liquidación de los tributos (v. gr. la contabilidad)⁹³⁰. El fundamento de la autoría mediata por error se funda en que el sujeto de atrás determine (o domine) en mayor grado que el que actúa inmediatamente la realización del hecho por tener el único o mejor conocimiento de la misma o de su contrariedad a Derecho, conocimiento

⁹²⁹ Sobre la autoría mediata, cfr., entre otros, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EJB* I, 1995, 702 ss.; *DPC* 1-2001, 29 ss.; *EPB*, 2002, 147, 161 ss.; *DPCrim* 76 (2004), 53 s.; *REJ* 10 (2008), 21 ss.; HERNÁNDEZ PLASENCIA, *La autoría mediata en DP*, 1996, *passim*; DE LA MATA BARRANCO, en ASÚA BATARRITA (ed.), *Delitos contra la Administración pública*, 1997, 101 ss.; MIR PUIG, *EPB*, 2002, 516; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, 2012, 406 ss. Y, en concreto, sobre la autoría mediata en los delitos especiales, GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 228 ss.; QUINTERO OLIVARES, *Los delitos especiales*, 1974, 89; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *DPC* 1-2001, 43 ss.; *EPB*, 2002, 167 ss.; *REJ* 10 (2008), 25 ss.; MIR PUIG, *EPB*, 2002, 516 s.; GARCÍA MOSQUERA, *La estafa de seguro*, 2006, 392 ss.

⁹³⁰ Así también, MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1000 s.; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 59 s.: “Lo que sí cabrá, en cambio, es que el sujeto pasivo utilice como instrumento al asesor-representante, sirviéndose de él con la finalidad de cometer delito fiscal, y ello en la medida en que el tipo no requiere la realización *de propia mano* de la conducta de elusión del pago de tributos. Se tratará de supuestos en que, por ejemplo, el sujeto pasivo ocasiona en el representante un error sobre el tipo, ocultándole datos o documentos relevantes, ocultación que impide a aquél el conocimiento sobre los elementos del tipo de defraudación. Aquí, el deudor tributario responderá en calidad de autor mediato, mientras que la actuación del representante será atípica, por cuanto que únicamente concurre el tipo objetivo, pero no el tipo subjetivo, al ser no dolosa la ejecución del hecho”.

que falta o que es incompleto en el instrumento, con la pérdida o disminución de razones para inhibirse de actuar⁹³¹.

Por el contrario, más complicado será que el asesorado pueda inducir a error al asesor fiscal en otras circunstancias, puesto que, precisamente, es él el experto en la materia y no el otro. Con esto no quiero decir que el asesor fiscal no pueda incurrir él mismo en un error, lo cual será evaluado *infra*⁹³², sino simplemente que no será común que el obligado tributario pueda instrumentalizar al asesor fiscal para la comisión de una defraudación tributaria mediante la creación o el aprovechamiento de un error.

Ahora bien, también podrá producirse la instrumentalización del asesor fiscal mediante coacción cuando el obligado tributario (o sus representantes) fuerce, intimide, le dé órdenes vinculantes o coloque en una situación de necesidad de actuar al asesor fiscal⁹³³. Por supuesto, en estos casos no bastará la mera influencia en la voluntad del asesor, caso que encaja mejor en una inducción, como analizaba *supra*; el fundamento de la instrumentalización por coacción es la falta de voluntad libre en el sujeto⁹³⁴. En consecuencia, entiendo que no se dan las condiciones para una autoría mediata cuando el asesor fiscal (incluso empleado del obligado tributario) recibe la orden de presentar una declaración fraudulenta ante la Administración, pero sin que medie fuerza o intimidación o sin que sea, por lo demás, vinculante jurídicamente. En todo caso, el asesor fiscal conservará la libertad de acción, la posibilidad de elegir.

Finalmente, para la atribución de responsabilidad al obligado tributario (o a sus representantes) habría que determinar en cada caso concreto si concurren los elementos necesarios para que se produzca una autoría (mediata). Es decir, la realización del tipo de

⁹³¹ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *REJ* 10 (2008), 22. Cfr. sobre la autoría mediata por la creación o el aprovechamiento de un error, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 164 ss.; *REJ* 10 (2008), 22 s.

⁹³² Cfr. *infra* 474 s.

⁹³³ Sobre la autoría mediata por coacción, *vid.* DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 162 ss.; *REJ* 10 (2008), 22.

⁹³⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *REJ* 10 (2008), 22.

defraudación tributaria determinando objetiva y positivamente el hecho, con base en conductas a través de otro.

5. LA PUNIBILIDAD DEL ASESOR FISCAL EXTRANEUS COMO AUTOR

La doctrina señala que una de las deficiencias del art. 31 CP es la falta de indicación de la pena que le corresponde a quien actúa en nombre de otro. La ley no se pronuncia sobre si se le debe imponer la misma pena que al autor originalmente cualificado o una pena atenuada⁹³⁵.

6. EXCURSO. LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Con la LO 5/2010, de 22 de junio, de reforma del CP⁹³⁶, se incluyó en el ordenamiento jurídico español en el art. 31 bis CP y respecto de ciertos supuestos (entre ellos, los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social⁹³⁷) la responsabilidad penal de las personas

⁹³⁵ SILVA SÁNCHEZ, *LH-Roxin (Coimbra)*, 1995, 377; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 563.

⁹³⁶ Teniendo en cuenta además las modificaciones realizadas por la LO 1/2015, de 30 de marzo. Sobre la reforma del 2015, *vid.* por todos, GONZÁLEZ CUSSAC, en GONZÁLEZ CUSSAC/MATALLÍN EVANGELIO/GÓRRIZ ROYO (coords.), *Comentarios*, 2015, 162 ss.; GIL GIL/LACRUZ LÓPEZ/MELENDO PARDOS/NÚÑEZ FERNÁNDEZ, *Curso de DP, PG*, 2.^a, 2015, 1089 ss.; SILVA SÁNCHEZ, *DP de la empresa*, 2016, 367 ss.; FEIJOO SÁNCHEZ, *El delito corporativo*, 2016, 17 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 589 ss.

⁹³⁷ El delito de defraudación tributaria es uno de los delitos por los que puede resultar penalmente responsable una persona jurídica, según el art. 310 bis, conforme al sistema de *numerus clausus* que incluyó el legislador español en el art. 31 bis CP (comienza señalando que las personas jurídicas serán penalmente responsables “en los supuestos previstos en este Código”). El art. 310 bis CP regula que “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 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.

jurídicas. Lo cual ha cuestionado (por decir lo menos) el principio *societas delinquere non potest*⁹³⁸ y, además, otros principios como el de culpabilidad, de personalidad de las penas (que no lo son), el de responsabilidad por el acto y el *nulla poena sine actu, sine actione* vinculado al principio de legalidad. En la doctrina española es posible encontrar tanto defensores como detractores de esta posibilidad y las razones que se esgrimen de uno y de otro lado son muy variadas, aunque se podría afirmar que mientras que los primeros aluden principalmente a argumentos utilitarios, los segundos tienden a proponer criterios de naturaleza dogmática⁹³⁹.

En mi opinión, considero que el delito de defraudación tributaria puede ser un buen ejemplo de las ventajas prácticas que puede tener la posibilidad de aplicar sanciones a las propias personas jurídicas, en tanto en cuanto puede contribuir a solucionar de *lege lata* ciertas lagunas de punibilidad que se originan de una aplicación meticulosa de las categorías de la teoría del delito respetuosa de los principios básicos de un Derecho penal de corte garantista (como debe ser). Si la Ciencia jurídico-penal actual considera que la delincuencia económica y, especialmente, la delincuencia empresarial, requiere de respuestas jurídicas particulares congruentes con la lógica que guía sus actuaciones, entiendo preferible la posibilidad de sancionar a los propios entes que buscar la flexibilización de las estructuras dogmáticas “tradicionales” para “crear” responsables penales que sean personas físicas⁹⁴⁰. Y

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”. Por su parte, el art. 31 bis CP. Para una relación de los delitos que tras la reforma de la LO 1/2015, de 30 de marzo, pueden ser cometidos por personas jurídicas, cfr. por todos, GIL GIL/LACRUZ LÓPEZ/MELENDO PARDOS/NÚÑEZ FERNÁNDEZ, *Curso de DP*, PG, 2.^a, 2015, 1094 ss.

⁹³⁸ Para un estudio de los antecedentes legislativos, jurisprudenciales y doctrinales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho español, cfr. por todos, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PG, 5.^a, 2016, 571 ss.; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2016, 11/33; GIL GIL/LACRUZ LÓPEZ/MELENDO PARDOS/NÚÑEZ FERNÁNDEZ, *Curso de DP*, PG, 2.^a, 2015, 1088 ss.

⁹³⁹ Para una revisión de los argumentos en favor y en contra de la responsabilidad de las personas jurídicas, *vid.*, por todos, NIETO MARTÍN, en SERRANO-PIEDRECASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones actuales de DP empresarial*, 2008, 134 ss.; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2016, 2/12 ss., 11/33 ss., 26/55 ss.; SILVA SÁNCHEZ, *DP de la empresa*, 2016, 285 ss.

⁹⁴⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 71 (2007), 122, por su parte, considera que “(...) podría pensarse que aceptarla [*scil.* la responsabilidad penal de las personas jurídicas] solucionaría el problema de la atribución (complicada) de responsabilidad a personas que actúan en ella, por ejemplo y quizá sobre todo, en la

me parece muy bien, además, que se haga por vía legislativa. Con esto no quiero decir que se deba eludir la necesidad de imputar responsabilidad penal a las personas físicas que actúan en el interior de la persona jurídica, quiero decir que cuando no sea posible hacerlo (no solo por complicado sino porque el respeto del principio de legalidad no lo permite) y aun así se perciba como una solución insatisfactoria (político-criminalmente o desde el punto de vista del merecimiento de pena) la posibilidad de atribuir responsabilidad penal a la persona jurídica soluciona dicha laguna de punibilidad. Y, en concreto, en relación con el delito de defraudación tributaria entiendo esta solución más deseable que otras que amplían interpretativamente el ámbito de lo punible, si se considera, además, que el problema de atribución de responsabilidad penal a la delincuencia fiscal es especialmente preocupante en relación con la criminalidad empresarial y no en relación con otra (que difícilmente podrá llamarse, por tanto, común).

Ahora bien, una vez reconocida la eventual utilidad de sancionar a las personas jurídicas⁹⁴¹, es necesario precisar si las sanciones que se les impone pueden y deben ser de naturaleza penal. En este sentido entiendo que las consecuencias jurídicas reguladas por el

delincuencia empresarial. Pues bien, para mí ésta es una falsa impresión, pues exigir responsabilidad a la persona jurídica no debe eludir el exigírsela también a la persona física que actúa en su seno cometiendo materialmente los delitos; ello supondría una garantía de impunidad a las personas físicas con graves efectos negativos para la prevención del delito en el seno de personas jurídicas”.

⁹⁴¹ Es preciso tener en cuenta que no todas las personas jurídicas pueden ser sancionadas penalmente. Aunque el legislador no se refirió explícitamente a cuáles personas jurídicas se les puede “atribuir” responsabilidad penal, el art. 129 CP, al regular las consecuencias accesorias se refiere a entidades que “por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el artículo 31 bis de este Código”, de lo cual se puede inferir que se requiere de personalidad jurídica para poder ser responsable penalmente; y, además, el art. 31 quinquies excluye, aquí sí, explícitamente, los entes a los que no será aplicable el régimen: “1. 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 las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía o administrativas”. Es preciso tener en cuenta además que con base en la LO 1/2015, de 30 de marzo, cambió el régimen de las sociedades mercantiles públicas que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general, que pasan a poder ser penalmente responsables siempre; y que, si bien en un primer momento se excluía la responsabilidad penal de partidos políticos y sindicatos, con la LO 7/2012, de 27 de diciembre, quedaron de nuevo comprendidos entre las personas jurídicas que pueden ser responsables.

art. 33.7 CP⁹⁴², así se las denomine penas, no son propiamente tal sino, quizás, un tercer género de sanciones criminales⁹⁴³. Las cuales, desde luego, no son resultado de una acción (propia) típicamente antijurídica y culpable⁹⁴⁴. Se discute ampliamente, por lo demás, si estas sanciones podrán cumplir efectivamente una función de refuerzo de la prevención general y si podrán tener efectos reales de prevención especial; también, si podrán constituir una herramienta adecuada para la prevención y lucha contra la delincuencia organizada y de empresa, lo cual está por verse. Lo que sí resulta claro es que “(...) supone admitir un concepto de acción y de culpabilidad muy diferente al del Derecho penal tradicional, en el que se basan precisamente todos sus principios (entre otros, los de responsabilidad personal, subjetiva y solo pena para culpables)”⁹⁴⁵.

En este apartado, sin embargo, no pretendo (ni mucho menos) hacer un estudio detallado de este tema, que sobrepasa con mucho las posibilidades de esta tesis doctoral. Pero

⁹⁴² La multa es la sanción más importante, aunque también se prevén otras sanciones más graves para los casos de especial “peligrosidad” de la persona jurídica, restrictivas o privativas de derechos, incluso la propia disolución de la persona jurídica.

⁹⁴³ No son penas ni, tampoco, medidas de seguridad. No son penas, porque tal y como argumenta LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2016, 1/25: “(...) tales sanciones tienen la característica esencial de que afectan a terceras personas no responsables del delito, pues las personas jurídicas no lo son, dado que no realizan ellas mismas una acción humana voluntaria, por lo que no son sujeto activo del delito (así art. 31.1) ni pueden actuar con dolo o imprudencia propia, ni por todo ello cometen ellas el delito, es decir que no son autores, como reconocen los aps. 1, 1.º y 2.º, 2 y 3 del art. 31 bis al decir que son ‘delitos cometidos por’ las personas físicas que actúan en el seno de las jurídicas, no por las personas jurídicas, y en todo caso no son ni pueden ser culpables, ya que no pueden decidir libremente como los seres humanos (v. infra 2/12, 31, 11/36 ss., 26/55); los sujetos activos, que realizan la acción voluntaria, y los culpables, son los directivos de la persona jurídica que cometen o no impiden suficientemente que otros cometan delitos dentro de la persona jurídica. Por eso no son penas, por mucho que en la reforma del CP por la LO 5/2010, de 22-6, en el nuevo ap. 7 del art. 33 se las llame ‘penas aplicables a personas jurídicas’, y no lo son porque aquí no hay una respuesta o castigo justo al autor de una acción tipificada como delito y culpable. Si fueran penas como pretende ahora el CP, serían inconstitucionales”. Tampoco son medidas de seguridad, en tanto en cuanto “(...) éstas requieren peligrosidad criminal en el sujeto a quien se aplican, y en las ‘medidas’ aplicables a personas jurídicas no hay peligrosidad criminal en sentido estricto en éstas, puesto que no pueden delinquir. Son realmente una tercera clase de sanciones criminales similares a las medidas de seguridad (se las podría considerar una clase de medidas de seguridad especiales), basadas en la peligrosidad objetiva de comisión de delitos en la persona jurídica”. Cfr. LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.ª, 2016, 1/25, 11/42 ss.

⁹⁴⁴ *Vid.*, por todos, la detallada y convincente explicación de LUZÓN PEÑA en relación con: a) el principio de responsabilidad por el acto, acción o hecho concreto, *Leccs. PG*, 3.ª, 2016, 2/12; b) con el principio de responsabilidad personal, *Leccs. PG*, 3.ª, 2016, 2/31; c) con el principio de legalidad, *Leccs. PG*, 3.ª, 2016, 5/8; d) con la imposibilidad de realizar una “acción” en sentido jurídicopenal, *Leccs. PG*, 3.ª, 2016, 11/33 ss., 11/38; e) con la incapacidad de culpabilidad de las personas jurídicas, *Leccs. PG*, 3.ª, 2016, 11/37, 26/55 ss.

⁹⁴⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 71 (2007), 122.

sí considero necesario referirme, anotando los rasgos esenciales, a la peculiar responsabilidad penal de las personas jurídicas en el delito de defraudación tributaria. Y, además, entre los diversos temas, que son por lo demás muy controvertidos en esta materia⁹⁴⁶, a mi juicio hay dos que pueden resultar especialmente relevantes para el objeto de esta tesis doctoral, a los que me referiré brevemente. El primero relacionado con el carácter independiente de la responsabilidad de la persona jurídica y su posible coexistencia con la responsabilidad de la persona física. Y el segundo, relacionado con las vías de imputación de la responsabilidad penal a las personas jurídicas, teniendo en cuenta que el CP prevé la posibilidad de que la conducta de referencia sea la de personas con poder de dirección o representación, entre las cuales podría hallarse evidentemente el asesor fiscal representante, o la conducta de empleados, entre los cuales podría encontrarse también un asesor fiscal.

La principal característica de la responsabilidad penal de las personas jurídicas que fue incluida en el CP por la LO 5/2010, de 22 de junio, es su carácter directo e independiente de la responsabilidad penal de la persona física, aunque sea necesario que una persona física cometa el delito⁹⁴⁷. La persona jurídica puede ser declarada responsable a pesar de que la persona física no haya sido condenada, incluso identificada, esté exenta de responsabilidad criminal, haya fallecido o haya escapado a la acción de la justicia; y las circunstancias que afecten o agraven la responsabilidad de la persona física (quien realizó los hechos o hizo

⁹⁴⁶ Por ejemplo, entre otros, las discusiones acerca de la selección de los delitos de los que pueden ser responsables las personas jurídicas y de cuáles pueden terminar por ser responsables, las penas que pueden imponerse, las peculiaridades en la determinación de la pena, con su sistema limitado y autónomo de atenuantes, la particular responsabilidad civil y las causas de extinción de la responsabilidad criminal.

⁹⁴⁷ Lo dispone claramente el art. 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 aludidos en el artículo anterior, aun cuando la concreta persona física 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”.

posible su realización) no se transfieren a la persona jurídica. Pero, además, las responsabilidades de la persona física y de la persona jurídica pueden coexistir⁹⁴⁸.

⁹⁴⁸ Los supuestos de coexistencia de responsabilidades de personas físicas y personas jurídicas es relevante, p. ej., en materia de multa. Cfr., en este sentido, lo dispuesto en el art. 31 ter CP, que es además, en sí mismo, un buen argumento para afirmar la posibilidad de coexistencia de responsabilidades.

CAPÍTULO VIII

LA ACTIVIDAD DE ASESORÍA FISCAL EN RELACIÓN CON LA CONDUCTA DEL ASESORADO: EL ASESOR FISCAL COMO PARTÍCIPE EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

1. INTRODUCCIÓN

El asesor fiscal puede resultar responsable penalmente por conductas de suministro de información y consejo, o por otras actividades como la llevanza de la contabilidad, la realización de declaraciones autoliquidaciones o por elaborar un plan tributario (en adelante me referiré al conjunto de estas actividades como de asesoría en sentido amplio). Estas actividades son ejecutadas como aporte a una conducta de referencia, aquélla del obligado tributario *intraneus* que es quien actúa de manera directa e inmediata frente a la Administración y que realiza, en principio, la conducta típica nuclear de defraudación tributaria.

El debate sobre la calificación jurídicopenal que puede recibir la conducta del asesor fiscal está abierto y los principales desacuerdos doctrinales que existen en esta materia se producen en relación con los supuestos que serán analizados en este capítulo⁹⁴⁹: a) el asesor fiscal que induce, ayuda o actúa de común acuerdo con el asesorado; b) el asesor fiscal que instrumentaliza al asesorado; c) las omisiones del asesor fiscal en relación con la conducta delictiva del asesorado. Como se vio, parte de la doctrina entiende que el asesor fiscal puede responder como autor mediato o como coautor en estos supuestos, en tanto que otra entiende que solo es posible la atribución de responsabilidad penal a título de participación, posición que, adelanto, entiendo correcta. Adicionalmente, en este capítulo analizo otras cuestiones

⁹⁴⁹ Tal y como se exponía a propósito del estado de la cuestión en materia de autoría y participación del asesor fiscal. Cfr. la p. 237 ss.

tan importantes y relevantes para la responsabilidad penal del asesor fiscal como su intervención en organizaciones empresariales y, en menor medida, las conductas profesionales neutras, siguiendo en todo caso como hilo conductor las restricciones (y sus discusiones) que impone el entendimiento del delito de defraudación tributaria como un delito especial.

La complejidad de los problemas que estudio en este capítulo, así como la abundante bibliografía que existe en las diferentes materias, me obligan a advertir (de nuevo⁹⁵⁰) que solo los analizo en relación con el delito de defraudación tributaria y, en particular, con la intervención del asesor fiscal. Por ello es posible que las explicaciones que realizo parezcan una simplificación de los fenómenos de la autoría y la participación en las organizaciones empresariales y en los delitos especiales, particularmente, pero en realidad, la aplicación de la teoría general a este ámbito de estudio que es muy concreto, me obliga a realizar algunas propuestas de tratamiento y solución de estos problemas, lo que puede suponer un aporte interesante al debate actual. Lo que intento hacer, además, de forma coherente con las decisiones dogmáticas que se han tomado a lo largo del trabajo y con los principios de un Derecho penal garantista.

Conviene recordar que las consecuencias jurídicopenales que propongo en este apartado para los diferentes escenarios de intervención del asesor fiscal en la conducta de otro sujeto que actúa directa e inmediatamente ante la Administración, son resultado de la defensa de un concepto restrictivo de autor y, en concreto, de la aplicación de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho. Estas tomas de postura me permiten realizar una interpretación restrictiva del tipo penal del delito de defraudación tributaria, que entiendo más acorde con el mandato de determinación y concreción de los tipos penales. Pero también, estas tomas de postura me llevan a realizar un análisis realmente restrictivo de las normas de participación que permiten la ampliación del alcance de los tipos penales⁹⁵¹, de otra manera

⁹⁵⁰ Cfr. el apartado relativo a la relevancia y pertinencia de este estudio (p. 188 ss.), al de la extensión del objeto de estudio (p. 230 ss.) y a la toma de postura: una propuesta de análisis (p. 244 ss.).

⁹⁵¹ Por todos, LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2016, 18/43.

sería una extensión de la ampliación y las ventajas del concepto restrictivo no se mantendrían⁹⁵². Por consiguiente, las eventuales lagunas de punibilidad que se generen deben ser entendidas (y toleradas) como consecuencia del estricto respeto de los principios del sistema penal español⁹⁵³. Y, además, en palabras de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, conviene no dramatizar en el sentido que a veces se percibe que la imposibilidad de atribuir responsabilidad penal a título de autor a ciertos sujetos que ocupan posiciones destacadas en una situación determinada, no significa que no se les pueda exigir responsabilidad penal como partícipes⁹⁵⁴.

En este sentido, cabe señalar que “de participación” se califican las conductas de los sujetos que intervienen en un delito sin ser autores del mismo, es decir, las conductas que no suponen la realización de la acción típica nuclear, que no determinan objetiva y positivamente el hecho⁹⁵⁵. Ahora bien, en relación con la actividad del asesor fiscal *extraneus* que interviene en la conducta inmediata y directa del obligado tributario *intraneus* (ante la

⁹⁵² DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 977; *REJ* 10 (2008), 44.

⁹⁵³ Cfr. QUINTERO OLIVARES, *Los delitos especiales*, 1974, 104; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 453, 693; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 57; *RDPC* 2003-2, 830; FERRÉ OLIVÉ, *LH-Barbero*, I, 2001, 1026.

⁹⁵⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 71 (2007), 124, a propósito del análisis de la autoría y la participación en la delincuencia organizada y en la empresarial económica: “En todo caso, conviene también no dramatizar en el sentido que a veces se percibe en algunas posturas que se ocupan del problema: el que no se pueda fundamentar la responsabilidad como autor de personas que ocupan ciertas posiciones (destacadas) en la organización no significa que no se les pueda exigir responsabilidad penal. No debe olvidarse que los códigos penales recogen diversas figuras de codelincuencia unas de autoría y otras de participación, y que en la mayoría de los casos, cuando sólo se pueda calificar de partícipes a ciertos sujetos, ello no será óbice para sancionarlos penalmente, pues normalmente no existirán problemas derivados del principio de accesoriedad”.

⁹⁵⁵ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 977. Sobre la participación, en general, cfr., por todos, GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 113 ss.; BENÍTEZ ORTÚZAR, *La participación en el delito imprudente*, 2007, *passim*; BOLDOVA PASAMAR, *La comunicabilidad de las circunstancias*, 1995, *passim*; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, *passim*; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LL* 1992-2, 1029 ss.; el mismo *LL* 1996-2, 1283 ss.; *EJB* I, 1995, 1711 ss.; *EJB* III, 1995, 4778 ss.; *EPB*, 2002, 977 ss.; *EPB*, 2002, 311 ss.; *DPCrim* 77 (2005), 45 ss.; *REJ* 10 (2008), 40 ss. Y, en relación en concreto con la participación en los delitos especiales, GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 251 ss.; QUINTERO OLIVARES, *Delitos especiales*, 1974, 55 ss.; DEL ROSAL BLASCO, *La provocación*, 1986, 289 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 229 s. n. 55; *EPB*, 2002, 984 ss.; *DPCrim* 77 (2005), 52 ss.; *REJ* 10 (2008), 56 s.; LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *CDJ* 1994-XXXIX, 135-180; BOLDOVA PASAMAR, *La comunicabilidad de las circunstancias*, 1995, 253, *passim*; DE LA MATA BARRANCO, en ASÚA BATARRITA (ed.), *Delitos contra la Administración pública*, 1997, 103 ss., 110; OLAIZOLA NOGALES, *El delito de cohecho*, 177 ss.; RUEDA MARTÍN, *RDPC* 7, 2004, 161 ss.; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 307 ss.

Administración), nos podríamos encontrar con ciertas actividades que materialmente podrían ser constitutivas de coautoría o de autoría mediata pero que, sin embargo, por los límites formales que impone el principio de legalidad y la propia estructura del delito de defraudación tributaria no se podrían calificar como de autoría, por carecer el asesor fiscal de la cualidad especial que exige el tipo. En estos supuestos, entonces, la existencia de figuras de participación en el CP español que equiparan la pena del inductor y del cooperador necesario a la del autor, permiten un tratamiento penal materialmente satisfactorio de la codelincuencia en los delitos especiales, sin necesidad de ampliar o extender el concepto de autor⁹⁵⁶.

Para el análisis de los supuestos en los que el asesor fiscal puede responder como partícipe, estructuro este capítulo en cuatro partes principales. En primer lugar, me refiero muy brevemente a la posibilidad genérica de atribución penal al *extraneus* a título de participación. En segundo lugar, analizo la posibilidad de atribución de responsabilidad penal al *extraneus* en el ámbito de las organizaciones empresariales, contexto en el cual se proponen diversas soluciones, algunas de autoría (en concreto de coautoría o autoría mediata), con la intención, precisamente, de descartar su aplicación en el ámbito de intervención del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria. En tercer lugar, aludo al problema del asesoramiento y favorecimiento activo de la conducta del cliente, procurando establecer algunos rasgos esenciales que permitan realizar una delimitación entre participación e intervención punible y ejercicio legítimo de la profesión o, al menos, conducta penalmente atípica. Y, en cuarto lugar, estudio la posible clasificación de la relación entre el asesor fiscal y el asesorado, distinguiendo entre las conductas que inducen o ayudan al asesorado (o que se ejecutan de común acuerdo) y aquéllas en las que el asesor fiscal se sirve del asesorado como instrumento para realizar el delito de defraudación tributaria.

⁹⁵⁶ Vid. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *REJ* 10 (2008), 44.

2. UNA CUESTIÓN PREVIA: LA POSIBILIDAD DE ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL AL EXTRANEUS A TÍTULO DE PARTICIPACIÓN

Una cuestión previa que es preciso resolver está relacionada con la posibilidad de imputar (o no) el delito de defraudación tributaria a sujetos *extranei*, teniendo en cuenta que una parte del injusto típico está determinada precisamente por la cualidad personal que posee el contribuyente, “ser el titular de la obligación tributaria contributiva” (en el injusto de defraudación del contribuyente) o el pagador a cuenta, “ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta” (en el injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta). Es opinión prácticamente unánime, independientemente del concepto de autor y de la naturaleza del delito de defraudación tributaria que se defienda, que los sujetos *extranei* pueden participar en los delitos especiales⁹⁵⁷. Aunque en los sistemas diferenciadores como el que adopta el CP español⁹⁵⁸ tenga que ser, por supuesto, una responsabilidad accesoria. La actuación del partícipe va a depender de dos elementos: a) de su propia actuación, porque debe realizar su propio injusto;

⁹⁵⁷ Admiten la posibilidad de que el *extraneus* responda como partícipe en los delitos especiales, entre muchos otros, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 150 n. 367; NFP 83 (2014), 21; GRACIA MARTÍN, *APen* 1994-10, 217; DE LA MATA BARRANCO, en ASÚA BATARRITA (ed.), *Delitos contra la Administración pública*, 1997, 105; BLANCO CORDERO, *Eguzkilore* 14-2000, 11; *EM-Valle*, 2001, 976; MIR PUIG, *EPB*, 2002, 517; GALLEGU SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.), *Manual práctico de DP, PE*, 2004, 779; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 54; DE LA ROSA CORTINA, *LL* 2005-4, 1322; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *DPE*, 2.^a, 2010, 307; GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *Casos que hicieron doctrina en DP*, 2.^a, 2011, 675 n. 7; MORILLAS CUEVA, en MORILLAS CUEVA (coord.): *Sistema de DP español, PE*, 2011, 650; IGLESIAS RÍO, en GÓMEZ TOMILLO (dir.), *Comentarios prácticos al CP*, III, 2015, 738; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, 20.^a, 2015, 903; COLOMER BEA, *DLL* 2016-8797, 4; *DLL* 2016-8821, 2 s. Por el contrario, BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO/SUÁREZ GONZÁLEZ, *Manual de DP, PE*, 1993, 618/9, a propósito del análisis del delito de defraudación tributaria durante la vigencia del CP anterior, entendían que no es admisible la imputación de responsabilidad penal a título de partícipe a los *extranei* en este delito, puesto que el *extraneus* que interviene en el fraude fiscal del sujeto pasivo tributario (*intraneus*) debe responder, no como partícipe en el delito contra la Hacienda Pública, sino por los delitos comunes que pueda haber cometido, tales como falsedad documental, estafa, etc. Cfr. además, SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, 2002, 215, 232, para ulteriores referencias de quienes no admiten la imputación de responsabilidad penal al *extraneus*.

⁹⁵⁸ El CP español asume un concepto diferenciador de la autoría y la participación. *Vid.* así, PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriadad*, 1990, 275; LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *RDCP* 2003-2, 91 ss.

b) de que la actuación del autor posea ciertas características, que sea un hecho típicamente antijurídico⁹⁵⁹.

Muy brevemente, sin que sea posible profundizar en la materia, esta postura se funda en el entendimiento de que el injusto de defraudación tributaria cometido por el *intraneus* también le es imputable al *extraneus* que colabora con él⁹⁶⁰. En concreto, porque entiendo que el castigo del *extraneus* resulta admisible en la medida en que la participación en el delito (también en los especiales propios) se fundamenta en el favorecimiento de la actuación del autor dirigida a la lesión del bien jurídico protegido⁹⁶¹.

En general se acepta ampliamente que en este delito de defraudación tributaria (como en los demás delitos especiales propios) debe mantenerse la unidad del título de imputación

⁹⁵⁹ Cfr. LUZÓN PEÑA/ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO *AFDUA* 8 (1998-1999), 57; *RDGP* 2003-2, 98; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 978; *REJ* 10 (2008), 41 ss. Sobre la accesoriedad, ampliamente, por todos, PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriedad*, 1990, *passim*.

⁹⁶⁰ Éste sería el aspecto o la función positivos de la accesoriedad, que significa que el hecho del autor posibilita el castigo del partícipe y, sobre todo, determina el tipo por el que se castiga al partícipe, ya que éste será en principio el mismo que haya cometido el autor. No obstante, se admiten ciertas quebras a las que no puedo referirme en este trabajo. Cfr. LUZÓN PEÑA/ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO *AFDUA* 8 (1998-1999), 57 n. 15.

⁹⁶¹ En este trabajo asumo como correcta la teoría del favorecimiento orientada al ataque accesorio del bien jurídico protegido. Cfr. en este sentido, p. ej., GÓMEZ RIVERO, *La inducción*, 1995, 54, explica que "(...) en todo caso, para esta concepción la naturaleza de la dependencia de la participación respecto al hecho principal no se limita a ser meramente fáctica, sino que es ante todo jurídica. Así lo demuestra la exigencia de que el castigo del partícipe presuponga que el hecho principal haya alcanzado, al menos, el estado de la tentativa, y que su marco penal se fije a partir del que corresponde al hecho principal"; LÓPEZ PEREGRÍN, *La complicidad en el delito*, 1997, 161, que concluye: "En resumen, el partícipe no puede atacar directamente el bien jurídico, pero sí mediatamente. La accesoriedad tiene el sentido de exigir, para que se produzca este ataque mediato, que el hecho del autor a través del cual se realiza sea típico y antijurídico. Pero de esta misma idea hay que extraer la consecuencia de que, en la medida en que el partícipe ataca también el bien jurídico, aunque sea mediatamente, su acción deberá reunir ciertos requisitos adicionales que configuran de modo independiente su injusto. Por tanto, podemos decir que el injusto del partícipe se deriva, en parte, de su propio ataque al bien jurídico y, en parte, del hecho principal"; MIR PUIG, *EPB*, 2002, 517, que dice: "En esta clase de delitos, sólo los sujetos cualificados pueden ser autores, porque sólo ellos pueden realizar el tipo. Pero ello no impide que otros sujetos no previstos como posibles autores puedan ser castigados como inductores, cooperadores necesarios o cómplices, puesto que éstos no tienen que realizar el tipo del delito especial, sino sólo participar en la realización del mismo por parte del autor o autores". También, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 978. Para una explicación de las diferentes posturas que fundamentan el castigo del partícipe *vid.* PEÑARANDA RAMOS, *Principio de accesoriedad*, 1990, 326 ss.; LÓPEZ PEREGRÍN, *La complicidad en el delito*, 1997, 113 ss.; y sucintamente, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 978; *REJ* 10 (2008), 41 ss. En concreto, sobre el castigo de la participación del *extraneus*, QUINTERO OLIVARES, *Los delitos especiales*, 1974, 47 ss.

entre autor y partícipe⁹⁶²; y, según la postura defendida en este trabajo, en todo caso una ruptura del título de imputación sería incompatible con el fundamento del castigo de la participación. No obstante, existen, al menos, dos excepciones. En primer lugar, ROBLES PLANAS entiende que, en relación con los delitos que denomina “delitos especiales de deber”, se rompe el título de imputación⁹⁶³. Pero, como fue señalado *supra*, para este autor el delito de defraudación tributaria no es un delito especial de deber. Y, en segundo lugar, esta vez sí aplicado al delito de defraudación tributaria, TRILLO NAVARRO propone en concreto la ruptura del título de imputación, al señalar que “(...) el *extraneus* respondería por su propia acción con independencia de la responsabilidad del autor cualificado en el delito especial, sin necesidad de la aplicación de la teoría de la accesoriedad limitada de la participación, lo que permite el ap. 3 del art. 65 CP al dejar libertad al tribunal para facultativamente imponer la pena del autor cualificado o la inferior en grado al *extraneus* en el delito especial (...). El *extraneus* en el delito fiscal puede y debe ser inculcado y penado conforme al inciso primero del art. 28 y 61 CP conforme a su propio actuar antijurídico y típico, su codominio o dominio exclusivo, como cabe deducir *a sensu contrario* de la STS de 30 de abril de 2003, sin necesidad de su inculcación por vía de la cooperación necesaria o la inducción”⁹⁶⁴. En mi opinión, para poder castigar al asesor fiscal por la comisión del delito de defraudación tributaria que realiza de manera inmediata otro, tiene que mantenerse el título de imputación, sin perjuicio, por supuesto, de que pueda ser castigado por la comisión de otros delitos relacionados con éste.

⁹⁶² El rompimiento o no del título de imputación es, en cambio, muy debatido en materia de delitos especiales impropios. Cfr. al respecto, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 984 s.

⁹⁶³ ROBLES PLANAS, *La participación en el delito*, 2003, 238 ss.; en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 74 ss., puesto que entiende que la falta de cualidad personal impide al *extraneus* participar en el delito especial.

⁹⁶⁴ TRILLO NAVARRO, *LL* 2005-3, 1584, 1586.

3. LA APLICACIÓN DEL ART. 31 CP A LA CONDUCTA DEL ASESOR FISCAL EN EL HECHO PRINCIPAL DEL INTRANEUS

A. Planteamiento de la cuestión (especialmente en el contexto de organizaciones empresariales)

En este epígrafe me interesa definir si el asesor fiscal que realiza actividades de suministro de información, consejo, llevanza de contabilidad, confección de declaraciones autoliquidaciones o de planeación tributaria, puede llegar a ser responsable penalmente como autor mediato o como coautor. Teniendo en cuenta que estas actividades son ejecutadas junto con la conducta del obligado tributario *intraneus* o de sus representantes, que son quienes actúan de manera directa e inmediata frente a la Administración⁹⁶⁵. Cabe recordar, en todo caso, que solo es posible atribuir responsabilidad penal a título de autoría (y clases de autoría son la inmediata, la mediata y la coautoría⁹⁶⁶) al sujeto que realice la totalidad de los

⁹⁶⁵ Entre las conductas posibles y relevantes para el delito de defraudación tributaria, hay que seleccionar la que más directamente se enfrenta a las prohibiciones o mandatos de la norma contenida en el tipo, la conducta que conduzca inexorablemente a la producción del resultado concreto por ser la más apta, idónea, adecuada, apropiada y peligrosa, es decir, la acción típica nuclear. En este sentido, tal y como se advertía al principio de esta tercera parte, será aquella de presentación de la liquidación tributaria de manera inmediata y directa ante la Administración, cuando la normativa tributaria le imponga al contribuyente (y al retenedor y al obligado a realizar ingresos a cuenta, desde luego) dicho deber accesorio. Por el contrario, cuando la liquidación de la obligación tributaria material le corresponda a una determinada Hacienda Pública, habrá que analizar en cada caso concreto cuál puede ser dicha acción típica nuclear.

⁹⁶⁶ Para una definición de las diferentes clases de autoría, *vid.*, ampliamente, y por todos LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Autoría y participación*, 1996, *passim*; SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, *La codelinuencia*, 2001, *passim*; ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, *passim*; DEL CASTILLO CODES, *La imprudencia: autoría y participación*, 2007, *passim*; SÁNCHEZ LÁZARO, *Intervención delictiva*, 2004, *passim*; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EJB* I, 1995, 639 ss., 699 ss.; *LL* 1996-2, 1283; *EPB*, 2002, 139 ss., 154 ss.; *REJ* 10 (2008), 21 ss. Además, en este sentido en concreto, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en *REJ* 10 (2008), 36 s., afirma que “(...) para dejar claro de una vez y para siempre que la autoría mediata (menos dudas han existido respecto de las otras formas de autoría, aunque alguna quizá en relación con la coautoría) en una forma de auténtica autoría, acabando con algunas reticencias jurisprudenciales al respecto (aunque muchas STS manejan correctísimamente la figura de la autoría mediata) y quizá con cierto entendimiento, a veces no explícito, de algunos autores de la autoría mediata como forma de ampliación de la autoría restrictiva o en sentido estricto”. MIR PUIG, *EPB*, 2002, 516: “La autoría mediata, en cuanto autoría que es, supone en el sujeto la concurrencia de las condiciones requeridas por el tipo para ser autor. De ahí que los delitos especiales -que, como hemos visto, sólo pueden cometer determinados sujetos- no puedan ser cometidos en autoría mediata por quien no reúna la cualificación necesaria”.

elementos típicos, determinando objetiva y positivamente la realización del hecho, y contando, además, con las cualidades especiales que exija el tipo penal en cuestión⁹⁶⁷.

La posibilidad de extender la autoría a los sujetos no cualificados en los delitos especiales (propios) se da con base en la fórmula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP. Que, como expuse *supra*, no presenta mayores problemas de aplicación en relación con la transmisión de las cualidades especiales que exige el tipo penal cuando existe un vínculo formal de representación (en este caso) entre el *intraneus* y el *extraneus*⁹⁶⁸. Eso sí, siempre que el asesor fiscal representante actúe además materialmente como autor. Sin embargo, se debaten las condiciones específicas de aplicación del art. 31 CP⁹⁶⁹ a las conductas de sujetos que no tienen poder para actuar formalmente en nombre o en representación del *intraneus* persona física o persona jurídica, pero que en realidad *de facto* dominan (o determinan) la realización típica⁹⁷⁰.

⁹⁶⁷ Vid. LUZÓN PEÑA/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *AFDUA* 8 (1998-1999), 63 ss.; *RDPC* 2003-2, 96, 100 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 625 ss.; *LH-Roxin (Coimbra)*, 1995, 305-307; *Harlax* 16-17 (1996), 275; *DPCrim* 76 (2004), 44 ss.; *REJ* 10 (2008), 19 ss.; *NFP* 76 (2011), 33 ss.

⁹⁶⁸ Así, también, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 197.

⁹⁶⁹ Se discuten, entre otras cosas, el concepto de administrador de hecho y el contenido de dicha representación. Cfr. por todos, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *ADPCP* 1996, 459 ss.; *La responsabilidad penal del administrador desleal*, 1997, 114 s.; GALLEGO SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.)/LARA GONZÁLEZ (coord.), *DP de la empresa*, 2002, 153; LUZÓN PEÑA/ROSO CAÑADILLAS, *InDret* 3/2010, 9; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 83 (2014), 24 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 561 s.; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 273 s.

⁹⁷⁰ Con la inclusión de la figura del administrador de hecho por el vigente CP en el art. 31, la doctrina ampliamente mayoritaria entiende que se debe permitir realizar una extensión de la autoría de los delitos especiales a todo aquel que, sin poseer la cualidad formal de la autoría exigida por el tipo, asuma el dominio típico actuando materialmente como autor. Cfr., por todos, GRACIA MARTÍN, *APen* 1993-16, 219 s.; en SERRANO-PIEDCASAS/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 95, 101 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 561.

No obstante, en vigencia del art. 15 CP 1944/73 (incorporado en 1983) las dificultades de imputación de responsabilidad penal a las personas físicas en el ámbito de una persona jurídica se trataron de superar mediante la figura mercantil del *levantamiento del velo*. Según esta técnica se atribuía responsabilidad penal en los supuestos en los que la personalidad jurídica constituyera solamente una pantalla formal, detrás de la cual, en cambio, se ocultaba una realidad jurídica material que afectaba a uno o a varios sujetos de manera concreta. Para una revisión de esta doctrina, *vid.* por todos, MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 231-232 (1994), 667 ss.; *AJA* 264-1996, 1 ss., 4; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 68 ss.; GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 201; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 24; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 564 s.

La posibilidad de extender la autoría al representante de hecho se analiza especialmente a propósito del estudio de la delincuencia en organizaciones empresariales⁹⁷¹, en tanto en cuanto sus características de actuación propias (especialmente la división del trabajo y la estructura jerarquizada) generan frecuentemente situaciones en las que los elementos del tipo penal se escinden, es decir, “se muestran parcialmente repartidos entre los diferentes intervinientes, y de ese modo parece que ninguno puede ser cualificado como autor”⁹⁷². En estos casos nos encontramos con que los actos que ha realizado cada uno de los intervinientes pueden ser calificados, en el plano objetivo o en el subjetivo, como atípicos⁹⁷³. Además, su actuación siempre podrá ser calificada como “en lugar de otro”, de la persona jurídica, que es la que ostenta la cualidad especial exigida por el tipo penal. Por el contrario, en el ámbito de la delincuencia tradicional, cuando el asesor fiscal *extraneus* actúa realizando materialmente la conducta típica de defraudación tributaria a través de otro, persona física *intraneus* de la que se sirve como instrumento, entiendo que la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP no tiene aplicación, puesto que la literalidad de este artículo se refiere a una actuación “en nombre o en representación de otro” y en este caso está actuando, en estricto sentido, a través de él⁹⁷⁴.

⁹⁷¹ En relación con la discusión de la aplicación de la cláusula de actuar en lugar de otro a organizaciones empresariales, cfr., por todos: GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 161 ss.; SILVA SÁNCHEZ, *DP de la empresa*, 2016, 166 ss.

⁹⁷² GRACIA MARTÍN, en SERRANO-PIEDecasas/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 89.

⁹⁷³ GRACIA MARTÍN, en SERRANO-PIEDecasas/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones de DP empresarial*, 2010, 85 s., 89, ilustra muy bien esta cuestión planteando el siguiente caso hipotético: “Una elusión fraudulenta del impuesto de sociedades en cuantía superior a 120.000 euros por medio de la presentación de una declaración tributaria, firmada por el gerente de una empresa, en la cual el asesor fiscal que la cumplimentó técnicamente hizo constar como deducible de la base liquidable un volumen de compras ficticias de materia prima, tal como se deducía de la contabilidad que le había entregado a él el responsable de la teneduría de libros de la empresa, el cual había ordenado a sus subordinados la práctica de los asientos correspondientes a aquellas compras sobre la base de facturas falsas que había adquirido de terceros el Jefe del departamento comercial de la empresa”.

⁹⁷⁴ También llega a esta conclusión, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 567. En relación con este supuesto es aceptado que la falta de cualidad especial exigida por el tipo en el “sujeto de atrás” hace impune su conducta, que materialmente determina el sí y el cómo de la realización típica, porque induce a error o coacciona al sujeto de delante, que es el cualificado; y que, en sí mismo, por lo tanto, no realiza un hecho típicamente antijurídico. Ahora bien, en los casos en que el sujeto no cualificado induce, ayuda o, incluso, actúa de común acuerdo con el *intraneus*, podrá responder como partícipe siempre que el *intraneus* haya

El debate en el contexto de la criminalidad de empresa ha alcanzado enorme complejidad y no tengo oportunidad de pronunciarme aquí acerca de las diversas soluciones dogmáticas que se han propuesto (y sus críticas respectivas)⁹⁷⁵. No obstante, para lo que aquí nos importa, creo que se puede enfocar el problema con base en la pregunta que justifica la existencia misma de este apartado: ¿es posible imputarle responsabilidad penal al asesor fiscal como autor (mediato o coautor) del delito de defraudación tributaria sobre la extensión de la autoría prevista en art. 31 CP?

Para dar una respuesta a esta cuestión, en primer lugar hago un breve recuento del estado del arte sobre el concepto de administrador de hecho, después expongo, también sucintamente, las soluciones que han sido formuladas en este contexto, para finalmente, tomar postura, con base en la (im)posibilidad de calificar al asesor fiscal como administrador de hecho.

B. El concepto de administrador de hecho

Tradicionalmente se solían señalar dos conceptos básicos de administrador de hecho⁹⁷⁶: a) un concepto más restrictivo, defendido principalmente por mercantilistas, que

realizado un hecho típicamente antijurídico, pero no como coautor porque no cuenta, tampoco en este caso, con la cualidad especial. Pero estos problemas serán analizados *infra*. en la p. 454 ss.

⁹⁷⁵ Puede afirmarse que el estudio de esta problemática ha estado marcado fundamentalmente por la propuesta de ROXIN de autoría mediata basada en el dominio de un aparato organizado de poder, que es distinta de aquellos supuestos en los que tradicional y mayoritariamente son aceptadas autorías mediatas (instrumentalización por error, por coacción, etc.). No obstante, para un estudio completo de estas cuestiones, *vid.* por todos, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Harlax* 16-17 (1996), 275 s., 279; DPC 1-2001, 43 s.; NFP 71 (2007), 124 ss., 139 ss.; REJ 10 (2008), 24 ss.; DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, 520 ss.; FARALDO CABANA, *La autoría mediata*, 2004, 25 ss.; 128 ss.; en SERRANO-PIEDecasas/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones actuales de DP empresarial*, 2008, 89 ss.; PEÑARANDA RAMOS, en SERRANO-PIEDecasas/DEMETRIO CRESPO (dirs.), *Cuestiones actuales de DP empresarial*, 2008, 166 ss.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 245 ss.

⁹⁷⁶ Cfr., por todos, y con ulteriores referencias, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *ADPCP* 1996, 459 ss.; *La responsabilidad penal del administrador desleal*, 1997, 114 s.; LUZÓN PEÑA/ROSO CAÑADILLAS, *InDret* 3/2010, 9; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 83 (2014), 24 ss. Señalan una clasificación tradicional tripartita, por su parte y con ulteriores referencias, GALLEGO SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.)/LARA GONZÁLEZ (coord.), *DP de la empresa*, 2002, 153; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 273 s.

entendía que era administrador de hecho el sujeto que desempeñaba legítimamente el cargo de administrador faltándole alguno de los requisitos necesarios para ello según la normativa mercantil⁹⁷⁷. Y otro concepto amplio, defendido fundamentalmente por penalistas, que entendía que administrador de hecho era todo aquel que fácticamente realizaba (y con continuidad) funciones de administración de una sociedad⁹⁷⁸.

No obstante, tal y como señala FRANCÉS LECUMBERRI, en la actualidad ya no es correcto hablar de un concepto mercantilista de administrador de hecho⁹⁷⁹. El art. único.20 de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, modificó el art. 236 LSC de los presupuestos y extensión subjetiva de la responsabilidad de los administradores, regulando en el literal 3.º la figura del representante de hecho, así: “La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A tal fin, 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”. Así se amplió claramente el círculo de sujetos responsables, incluyéndose entre las formas posibles de administración de hecho, además de las que contenía el concepto “tradicional” mercantilista, los supuestos de quienes actúan *de facto* (como administradores) “(...) dando instrucciones a los administradores de la sociedad”⁹⁸⁰. Hoy en día, podría afirmarse entonces que coinciden, en términos generales, los conceptos mercantilista y amplio de la administración de hecho, si bien puedan todavía persistir algunos matices de las definiciones elaboradas doctrinalmente.

⁹⁷⁷ Es decir, el representante de derecho se convertía en representante de hecho por causa de una irregularidad que impidiera considerarlo tal, como la falta de inscripción registral o la publicación en el BORME. Cfr. RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *ADPCP* 1996, 459; LUZÓN PEÑA/ROSO CAÑADILLAS, *InDret* 3/2010, 9; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 83 (2014), 24.

⁹⁷⁸ Cfr. RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, *ADPCP* 1996, 459; LUZÓN PEÑA/ROSO CAÑADILLAS, *InDret* 3/2010, 9; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 83 (2014), 25.

⁹⁷⁹ FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 275.

⁹⁸⁰ Cfr. FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 275.

Lo cierto es que parte de la doctrina, desde hace bastante tiempo ya, viene sosteniendo que no existe (o al menos no es conveniente elaborar) un concepto único o unitario de administrador de hecho⁹⁸¹, el cual, por el contrario, depende de la configuración típica de cada delito⁹⁸² y, añadido, de su interpretación dogmática. A mi juicio, esta idea es correcta puesto que permite tomar en consideración las diferencias existentes entre los injustos de los diversos delitos especiales, evitando caer en automatismos que obstaculizan la correcta distribución de responsabilidad penal al interior de las personas jurídicas. Resulta además perfectamente compatible con la interpretación de la cláusula del actuar en lugar de otro que se realizaba *supra*⁹⁸³.

C. Las diferentes posturas

Para explicar esta problemática concurren diversas soluciones que están en función de las diferentes posturas doctrinales sobre la naturaleza especial del delito de defraudación tributaria, según se entienda como un delito de infracción de deber, de dominio o mixto.

El sector doctrinal que defiende que el delito de defraudación tributaria es un delito de infracción del deber, y que la transmisión de la cualidad especial se produce mediante una relación de representación, considera que exclusivamente los administradores de derecho podrán recibir de modo general la transferencia de responsabilidad de la persona jurídica

⁹⁸¹ Las palabras de GALLEGO SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.)/LARA GONZÁLEZ (coord.), *DP de la empresa*, 2002, 160, son muy ilustrativas en este sentido: “Cuando se alude a la posible aplicación de la figura del administrador de hecho y se realiza el estudio de esta institución, en la mayoría de ocasiones se olvida que, con independencia del contenido que se otorgue a dicho concepto, puede suceder que la inscripción de las distintas conductas típicas venga a limitar el ámbito de sujetos que, pudiendo considerarse en un plano genérico como administradores de hecho, es posible que no puedan ser sujetos activos idóneos de algún delito concreto. En otros términos, si autor es ‘quien realiza la conducta típica’, en la medida en que las distintas conductas típicas susceptibles de ser realizadas por administradores de hecho sean diferenciadas, puede suceder —de hecho sucede— que sujetos que se pueden considerar administradores de hecho —autores idóneos— para la comisión de un concreto delito, no puedan cometer otro”.

⁹⁸² Cfr. CASTRO MORENO, *Administración desleal*, 1998, 240; GÓMEZ BENÍTEZ, *DP de los negocios*, 2001, 107; MUÑOZ CONDE, *CDJ 2001-XIV*, 236; GALLEGO SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.)/LARA GONZÁLEZ (coord.), *DP de la empresa*, 2002, 160; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 276 s., 180.

⁹⁸³ Cfr. el apartado 393 ss.

intraneus, pues solo aquéllos tienen el vínculo jurídico que fundamenta tal transferencia⁹⁸⁴. Por lo tanto, cuando el administrador de derecho es plenamente consciente de las obligaciones que como administrador de la empresa le competen, su *status* despliega todos los efectos jurídicos, lo que lo hace responsable por el incumplimiento directo o de terceras personas, del deber específico. En tanto que el administrador de hecho podrá responder penalmente como partícipe *extraneus* del delito especial, pero no como autor, pues no se ha verificado traslación alguna de deberes especiales⁹⁸⁵. GARCÍA CAVERO, defensor de esta postura, precisa que “(...) esta solución se fundamenta en que tratándose de delitos de infracción de deber, no interesa el dominio de las funciones de administración (administrador de hecho), sino la existencia de deberes específicos cuya, con o sin dominio del hecho, acarrea responsabilidad penal. Solo es necesario imputar responsabilidad penal al administrador de derecho la posibilidad fáctica de poder haber impedido el hecho desvalorado. La expectativa institucional se defrauda con la infracción del deber de protección o coorganización, no con el dominio del riesgo que finalmente lesiona el bien jurídico”⁹⁸⁶.

En relación con el llamado “testaferro”, GARCÍA CAVERO entiende que, por el contrario, a una persona que no tiene la menor idea de su posición y de las expectativas que terceros tienen respecto a ella no se le puede exigir responsabilidad penal por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa que no conoce. Por lo tanto, la expectativa normativa contenida en la norma configurada mediante deberes especiales no se cumple y no se justifica una sanción penal del deber específico. El administrador de hecho solo podrá responder como partícipe, e incluso, si se tiene en cuenta la ignorancia del

⁹⁸⁴ Cfr., por todos, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 173 ss., 193 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 80; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 66 s.; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2011, 197 ss. Cfr. además *supra* el apartado relativo al fundamento de la extensión del actuar en lugar de otro, p. 390 ss.

⁹⁸⁵ Así, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 200.

⁹⁸⁶ GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 200.

administrador de derecho como un supuesto de error de tipo, el administrador de hecho tampoco será responsable penalmente⁹⁸⁷.

Finalmente, en relación con la responsabilidad penal que cabe atribuir al administrador de hecho con posibilidades de predominio en la administración de la empresa sobre el administrador de derecho, GARCÍA CAVERO advierte que si bien la definición de posición de predominio es el punto clave de la cuestión, “(...) una posible transferencia de deberes tributarios propios de la empresa al administrador de hecho que, en su momento le fueron transferidos al administrador de derecho mediante su nombramiento como tal, no existe. (...) El administrador de hecho solo puede ser un partícipe *extraneus* del delito de infracción de un deber cometido en todo caso por el administrador de derecho, pero nunca un coautor o autor único del delito de defraudación tributaria”⁹⁸⁸.

Por su parte, el sector que defiende que el delito de defraudación tributaria es un delito de dominio o de posición, considera que lo determinante será el dominio del hecho por parte del representante que, en consecuencia, no tendrá que ser formalmente nombrado, sino solo desempeñar *de facto* las funciones como tal⁹⁸⁹, razón por la cual, en principio, sería posible imputar responsabilidad penal al asesor fiscal que ejecute de hecho funciones de administrador de hecho, con independencia de que se haya nombrado o no un administrador de derecho.

Por último, los autores que defienden posturas mixtas, proponen soluciones intermedias en las que combinan de diferentes maneras criterios de dominio y de infracción del deber. En este sentido, baste aludir a la postura desarrollada por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, quien admite en determinados casos la posibilidad de castigar al sujeto no

⁹⁸⁷ GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 202 s.

⁹⁸⁸ GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 203.

⁹⁸⁹ *Vid.* para esta discusión, por todos, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal del administrador*, 1999, 173 ss., 193 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 80; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 66 s.; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2011, 197 ss. Cfr. además *supra* el apartado relativo al fundamento de la extensión del actuar en lugar de otro, p. 390 ss.

cualificado que asume fácticamente las funciones de administración y que realiza la conducta lesiva (la defraudación al Erario) con pleno dominio del hecho. En relación con lo cual afirma que “(...) no debería existir obstáculo para admitir en determinados casos (señaladamente el caso del testafarro) 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 (la defraudación al Erario) con pleno dominio del hecho, actuando en lugar del *intraneus*, al que instrumentaliza”⁹⁹⁰. En este sentido, solo quisiera dejar anotado que no encuentro correcta la aplicación intercambiable de los criterios de una u otra postura con la exclusiva intención de cubrir las distintas lagunas de punibilidad que se generan con frecuencia en este ámbito, que es lo que hace, en mi opinión MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁹⁹¹.

D. Toma de postura

Para determinar si es posible transmitir la cualidad especial exigida por el tipo del art. 305 CP al asesor fiscal que materialmente realiza tareas de administración con base en la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP⁹⁹², en este trabajo propongo partir del tradicional concepto amplio de administrador de hecho⁹⁹³. Según el cual, será tal, todo aquel

⁹⁹⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 82; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 566.

⁹⁹¹ Cfr. el apartado relativo a la fundamentación de la extensión de la autoría, p. 390 ss. También, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coord.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 82; *DPEE, PG*, 5.^a, 2016, 566.

⁹⁹² Es preciso recordar que es posible aplicar la cláusula del actuar en lugar de otro en el contexto del delito de defraudación tributaria puesto que se trata de un delito especial. Si el elemento personal de la autoría concurría directamente en el sujeto que realiza materialmente la conducta típica, entonces su responsabilidad se derivaría directamente del tipo de la Parte especial y no tendría que utilizarse esta cláusula. *Vid.*, en este sentido, GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I*, 1985, 122; en SERRANO-PIEDECASAS /DEMETRIO CRESPO, *Cuestiones actuales de DP empresarial*, 2010, 95; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP 71* (2007), 120.

⁹⁹³ La posibilidad o conveniencia de elaborar un concepto genérico de administrador de hecho (y de derecho) con carácter general, es reconocido también por GALLEGO SOLER, en CORCOY BIDASOLO (dir.)/LARA GONZÁLEZ (coord.), *DP de la empresa*, 2002, 160; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 276 s.

que *de facto* ejerza funciones de administración, siempre que éstas tengan cierta continuidad⁹⁹⁴.

Ahora bien, en segundo lugar, incluso admitiendo que el asesor fiscal puede ejercer *de facto* dichas funciones de administración (lo cual es discutible) habrá que decidir si en el ámbito del delito de defraudación tributaria un mero ejercicio fáctico de la administración resulta suficiente e idóneo para realizar la conducta y el resultado típicos del delito de defraudación tributaria; o, en otras palabras, si un administrador *de facto* puede llegar a lesionar el bien jurídico protegido, es decir, la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material (principal contributiva o de pagar a cuenta)⁹⁹⁵.

La respuesta a esta pregunta está determinada evidentemente por la definición del bien jurídico, de la conducta típica y del resultado típico, además, de manera especial, por las concretas decisiones dogmáticas interpretativas en relación con la naturaleza especial (o común) del delito de defraudación tributaria, esto es, la adopción de un concepto restrictivo de autor y la aplicación en concreto de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho. En consecuencia, a continuación propongo una solución que no solo intenta ser coherente con las diferentes decisiones político-criminales y dogmáticas tomadas hasta ahora en este trabajo, sino que, en mi opinión, da cuenta de manera adecuada de la particular forma en que se desarrollan las relaciones jurídicas-tributarias entre la Hacienda Pública y los sujetos obligados.

⁹⁹⁴ Siguiendo en este punto a LUZÓN PEÑA/ROSO CAÑADILLAS, *InDret* 3/2010, 9; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 83 (2014), 24 ss.

⁹⁹⁵ En este sentido, FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 276, afirma: “De este modo, sólo a partir de un detallado análisis de la conducta típica (extrayendo de ella las indicaciones en cuanto a la posición privilegiada de lesión de los bienes jurídicos tutelados) se podrá estar en condiciones de delimitar el ámbito de sujetos activos idóneos para los delitos societarios, sin perjuicio, como advierte el autor, de que deba elaborarse con carácter general un concepto genérico de administrador de hecho (y de derecho). Se niega por tanto un concepto unitario de administrador de hecho”.

Únicamente la Ley puede crear situaciones subjetivas en las que se tenga que pagar un tributo⁹⁹⁶ y éstas dependen de la realización de hechos imponibles que son manifestación de una capacidad económica personal, propia⁹⁹⁷. La relación (tributaria) entre una determinada Hacienda Pública y el contribuyente depende exclusivamente de la realización de estos hechos imponibles, que generan una obligación tributaria material principal contributiva (de pagar una suma de dinero) y otras formales que sirven para asegurarla. En coherencia con este vínculo personal que se crea entre el contribuyente y la Administración, la LGT regula en los arts. 44 a 47 las reglas para la capacidad de obrar y la representación, imponiendo diversas condiciones⁹⁹⁸. Especificando, entre ellas, que la representación será legal cuando sea de personas que no pueden actuar (incapaces, personas jurídicas, entes sin personalidad jurídica y personas o entidades no residentes) y voluntaria para todos los demás sujetos. Lo que permite entender, en mi opinión, de manera contundente que es el sujeto obligado tributariamente quien puede actuar directamente de manera válida ante la Administración, a no ser que lo haga por medio de un representante legal o voluntario.

En este sentido, si bien es cierto que en abstracto podría haber diferentes conductas que terminen por lesionar el patrimonio de la Hacienda Pública (reduciéndolo de algún modo, por ejemplo un simple no pago de la deuda correctamente liquidada), a mi juicio, tal y como se ha defendido a lo largo de este trabajo, y según el tipo penal del art. 305 CP, solo son desvaloradas jurídicopenalmente (por este delito⁹⁹⁹) aquellas conductas que son idóneas para

⁹⁹⁶ Cfr. en este sentido, entre otros, DEL POZO LÓPEZ, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 176 s.; QUERALT JIMÉNEZ, *DP español*, PE, 7.ª, 2015, 288 ss.

⁹⁹⁷ En relación con el injusto de defraudación del pagador a cuenta, no será el hecho imponible el que genere la relación jurídico-tributaria, sino otro autónomo del que nace precisamente la obligación de retener o de realizar ingresos a cuenta. En todo caso de dicha relación nace también una obligación material de pagar a cuenta y otras obligaciones formales que sirven para asegurarla.

⁹⁹⁸ Cfr. el apartado relativo a la representación, p. 225 ss., 378 ss.

⁹⁹⁹ Sin perjuicio de que un sujeto que lesione la Hacienda Pública pueda ser declarado responsable penal por otro delito diferente que afecte al patrimonio de la Hacienda Pública en otra fase tributaria diferente, p. ej., el alzamiento de bienes en la fase de recaudación. Cfr., en este sentido, AYALA GÓMEZ, *EP-Ruiz Antón*, 106 ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 73 n. 32; SILVA SÁNCHEZ, *LH-Rodríguez Ramos*, 2013, 960; ABASCAL JUNQUERA/ACÓN ORTEGO, *PP* 71 (2013), 17; FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 101; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, PE, 5.ª, 2015, 620.

producir la lesión del bien jurídico protegido: la correcta liquidación y recaudación de la particular obligación jurídico-tributaria material. De hecho, defraudar eludiendo el pago de tributos, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, significa, en mi opinión¹⁰⁰⁰, ocultar la realización de los hechos generadores de la relación tributaria o de los datos relevantes para determinar las bases tributarias, de forma que se obstaculice la completa y oportuna liquidación de la obligación tributaria material principal contributiva y su recaudación (de acuerdo a la liquidación). En este sentido, solo integrarán el desvalor de la acción de defraudación tributaria aquellas conductas dirigidas a simular, disimular u omitir los datos que permiten la correcta liquidación de la obligación tributaria material (principal), que se pueden concretar en actos o negocios jurídicos mendaces o en el incumplimiento de deberes accesorios que aseguran la obligación tributaria material. Por último, la ocultación tiene que ser tal que resulte idónea para burlar incluso la comprobación o verificación posterior por parte de la respectiva Hacienda Pública.

En este sentido, tal y como afirma GRACIA MARTÍN, “(...) sin duda, una afirmación *absoluta* de que el bien jurídico protegido por la norma del delito especial es solo accesible y atacable por solo ciertas personas pertenecientes a un determinado círculo, no sería acertada. Empíricamente puede comprobarse en general que, de hecho, los bienes jurídicos protegidos por tipos especiales pueden ser atacados por la generalidad de los individuos de la comunidad. Así el *extraneus* que participa en la realización de un delito especial en cierto modo también realiza una conducta que por lo menos contribuye al menoscabo del bien jurídico en cuestión, por lo que -indirectamente- también lo ataca; o el *extraneus* que induce a error a un *intraneus* para que éste realice objetivamente el hecho especial, también *causa* la lesión del bien jurídico. Esto es cierto. Pero no puede servir de obstáculo a la tesis de la accesibilidad limitada al bien jurídico. Una objeción basada en la comprobación de que los *extranei* también puedan causar la lesión del bien jurídico del delito especial, pasa por alto la específica valoración autónoma del Derecho penal. Desde este punto de vista, la tesis de la limitación en la atacabilidad del bien jurídico es rigurosamente exacta. No importa que *de*

¹⁰⁰⁰ Cfr. la toma de postura sobre la definición de la conducta típica, p. 78 ss.

hecho todos o casi todos puedan de uno u otro modo causar una lesión del bien jurídico del delito especial. Lo decisivo es que de todos los posibles ataques que ese bien jurídico pueda sufrir, solo algunos han sido objeto de una valoración jurídico-penal específica y el resto ha quedado fuera de las fronteras del tipo correspondiente. En concreto, en los delitos especiales se han seleccionado solo los ataques al bien jurídico *si* provienen de determinadas personas pertenecientes a un círculo. Es esta una expresión clara del principio de intervención mínima y, más exactamente, del carácter fragmentario del Derecho penal derivado de aquél. El Derecho penal como dice WELZEL, no protege los bienes jurídicos de un modo absoluto sino solo frente a las formas más graves de agresión”¹⁰⁰¹.

Por lo tanto, teniendo en cuenta la definición del bien jurídico protegido y la concreción de la conducta típica del delito de defraudación tributaria, puede afirmarse que solo se determina objetiva y positivamente el hecho de defraudar a la Hacienda Pública en más de 120.000 euros (realizando todos los elementos típicos contenidos en el art. 305 CP), cuando se presenta de manera directa e inmediata (y estando por supuesto cualificado para ello) la declaración en la que se autoliquide incorrectamente la obligación tributaria material principal contributiva o de pagar a cuenta (si así lo impone la normativa particular del tributo en concreto). En los casos en los que la liquidación de la obligación tributaria material le corresponda a una determinada Hacienda Pública, por el contrario, habrá que analizar en cada caso concreto cuál puede ser dicha acción típica nuclear. Lo que hay que tener en cuenta de cualquier manera, y resulta fundamental insistir en ello, es que solamente el sujeto obligado *intraneus* (contribuyente, retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta) podrá actuar válidamente ante la Administración en la fase de liquidación¹⁰⁰², ya sea por sí mismo o

¹⁰⁰¹ GRACIA MARTÍN, *El actuar en lugar de otro I*, 1985, 363. Cfr. en este sentido también, COLOMER BEA, *DLL* 2016-8797, 4; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 261 s.

¹⁰⁰² GRACIA MARTÍN, *REDF* 58, 1988, 288: “De acuerdo con la interpretación propuesta sólo pueden formar parte del desvalor de la acción de defraudación tributaria infracciones de deberes accesorios impuestos en fase de liquidación. Con la conclusión de esta fase el objeto material del delito sólo puede presentarse dañado o indemne. Si este último es el caso, ya no habrá posibilidad alguna de realizar actos ejecutivos integrantes de una acción de defraudación tributaria”.

representado legal o voluntariamente por otro. Y que es en esta fase en la que se puede lesionar el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria¹⁰⁰³.

En este sentido, en mi opinión, en el contexto del delito de defraudación tributaria no se puede sin más atribuir la cualidad de administrador de hecho al asesor fiscal que *de facto* realice actividades de “gestión” de una persona jurídica con la pretensión de aplicarle la cláusula del actuar en lugar de otro y, entonces, transmitirle la condición especial del *intrañeus* para que pueda responder como autor (mediato), puesto que las decisiones y actuaciones que más directamente atacan al bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria requieren ser tomadas por el sujeto que materialmente se encuentre en la posición del contribuyente, del retenedor o del obligado a realizar ingresos a cuenta. Y a esta posición solo se puede acceder por ser quien realiza (personalmente) el hecho imponible o el hecho generador autónomo de la obligación de pagar a cuenta, o por ser el representante legal o voluntario de éstos.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO en relación con este problema (aunque no en concreto acerca del delito de defraudación tributaria) afirma que “(...) a través de la figura del administrador de hecho se puede entender, de manera amplia, que la condición de *intrañeus* se confiere a todo el que materialmente realiza tareas de administración y no se ve bien cómo alguien va a disponer de bienes sociales o contraer obligaciones a cuenta de la sociedad sin ostentar esa posición (material)”¹⁰⁰⁴; o más claramente, MUÑOZ CONDE, cuando aduce que “(...) efectivamente, no se puede sin más atribuir la cualidad de administrador de hecho a quien tiene el control fáctico de una empresa, pues determinadas decisiones, con relevancia jurídica para terceros solo pueden ser tomadas por personas con una cierta capacidad de disposición o de representación social en el concreto ámbito en el

¹⁰⁰³ La lesión del bien jurídico del delito de defraudación tributaria ocurre cuando la correspondiente Hacienda Pública, que es la titular de la concreta obligación tributaria material realmente existente, no va a poder exigir su pago en la sucesiva fase de recaudación del tributo porque, simplemente, desconoce su existencia, y entonces la falta de pago o la devolución indebida pueden volverse definitivos. Cfr. en este sentido: AYALA GÓMEZ, *EP-Ruiz Antón*, 106 ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir./coord.), *Delitos e infracciones*, 2009, 73 n. 32; SILVA SÁNCHEZ, *LH-Rodríguez Ramos*, 2013, 960; FERRÉ OLIVÉ, *RP* 33 (2014), 101; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE, PE*, 5.^a, 2015, 620.

¹⁰⁰⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *NFP* 83 (2014), 22.

que actúa. Así, por ejemplo, una posibilidad de representación que puede ser suficiente para fundamentar un delito de estafa (contraer, por ejemplo, obligaciones en nombre de una sociedad en perjuicio de ésta), no es, sin embargo, suficiente para la realización de una insolvencia punible, porque en ellas el administrador de hecho debe tener una posibilidad de disposición de los bienes de la sociedad, cuando lo sustrae a la acción de los acreedores, y salvo que se trate de sustracciones materiales de esos bienes, la mayoría de las veces se tratará [*sic.*] operaciones jurídicas de disposición de los bienes para las que hay que estar legalmente habilitado”¹⁰⁰⁵.

Por lo dicho, la restricción al acceso a la posición material especial que permite realizar la conducta típica de defraudar la Hacienda Pública en más de 120.000 euros, a mi juicio, se produce por una triple vía. Primero, por la definición del bien jurídico como la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la particular obligación tributaria material (principal contributiva o de realizar pagos a cuenta), que se funda en el reconocimiento de la relación jurídico-tributaria que subyace a las instituciones de los tributos, las cantidades retenidas o los ingresos a cuenta y que condiciona la interpretación de la conducta típica y con ello, la restricción del injusto típico¹⁰⁰⁶. Segundo, por la definición del delito de defraudación tributaria como un delito especial de posición al que subyace la infracción de un deber extrapenal (personal, pero no personalísimo), que es consecuencia, a su vez, de la indagación por el fundamento material de la restricción del círculo de posibles autores y que supone, en consecuencia, la transmisión formal del vínculo de representación. Tercero, puede decirse que, por las condiciones y restricciones que impone la normativa tributaria para la validez de las actuaciones de manera directa e inmediata ante la Hacienda Pública (que son especialmente exigentes, en la fase de liquidación de los tributos), un asesor fiscal no podrá acceder a la esfera de dominio (o de determinación, mejor) de la realización típica (no podrá ponerse en la posición material que le permita afectar al

¹⁰⁰⁵ MUÑOZ CONDE, *CDJ* 2001-XIV, 236.

¹⁰⁰⁶ Cfr. la concreción del objeto material y la definición del bien jurídico, p. 53 ss.

bien jurídico) sin una delegación formal (válida ante la Administración) de la cualidad especial del *intraneus*.

Por último, me gustaría insistir además en que será poco habitual que un asesor fiscal pueda, en estricto sentido, llegar a realizar *de facto* tareas de gestión y administración de una empresa. Se podría discutir si el asesor fiscal es un mando intermedio, o si tiene una posición de predominio, pero considero que esta discusión pasa a un segundo plano, cuando ya de partida se impide el acceso a la posición que permite determinar objetiva y positivamente la realización de una defraudación tributaria del art. 305 CP.

En conclusión, entiendo que de *lege lata solo* cabe imputar responsabilidad penal al asesor fiscal que ejecuta actividades de asesoramiento (en sentido amplio) en el contexto de una organización empresarial como partícipe o, cuando esto no sea posible (en razón del respeto al principio de accesoriedad limitada de la participación o porque no actuó como tal) quedará impune. Las posibles situaciones en las que el asesor fiscal actúe induciendo o ayudando (o actuando de común acuerdo) al *intraneus* o sus representantes, o además, instrumentalizando a quien actúe como *intraneus* o su representante, u omita evitar la conducta delictiva de su asesorado, serán analizadas *infra*.

Es preciso advertir, finalmente, que el análisis de la posibilidad de atribuir responsabilidad penal al asesor fiscal en el ámbito de organizaciones empresariales, incluso con el límite de no poder castigarlo a título de autoría, posee ciertas peculiaridades que hacen necesarias algunas puntualizaciones en relación con las discusiones que tienen lugar en este ámbito. En primer lugar, quisiera decir que en estos análisis son protagonistas habituales tanto los “sujetos de abajo” (subordinados, que actúan como meros ejecutores inmediatos sin capacidad de decisión) como los “sujetos de arriba” (directivos o administradores, que por su conocimiento superior y su capacidad de mando pueden detentar muchas veces el dominio del hecho). Sin embargo, el asesor fiscal, en mi opinión, no queda cubierto por ninguna de estas dos categorías. No es ejecutor inmediato ignorante y sin capacidad de elección cuando actúa como representante del obligado tributario *intraneus*; ni tampoco podría ser entendido sin más como administrador o gestor de la empresa, a no ser que en él concurran ambas

cualidades. Considero que el asesor fiscal podría caracterizarse mejor, quizás, como un “sujeto intermedio”, porque por sus conocimientos tiene cierta capacidad para determinar la realización típica, pero sigue siendo tan solo un empleado o un asesor externo de la organización empresarial, sometido, en principio, a las órdenes del obligado tributario *intraneus*.

Adicionalmente hay otra particularidad. La conducta del asesor fiscal no se analiza tampoco en relación con un ejecutor “sujeto de abajo”, sino por el contrario, “sujeto de arriba”, porque será solo el representante legal de la persona jurídica quien pueda actuar de manera directa e inmediata ante la Administración.

4. FAVORECIMIENTO ACTIVO DE LA CONDUCTA DELICTIVA DEL CLIENTE. DELIMITACIÓN ENTRE PARTICIPACIÓN E INTERVENCIÓN PUNIBLE Y EJERCICIO LEGÍTIMO DE LA PROFESIÓN O AL MENOS CONDUCTA PENALMENTE ATÍPICA

El asesor fiscal puede ser responsable penalmente como cómplice o cooperador necesario si, al realizar su conducta de asesoramiento (en sentido amplio), ejecuta alguna conducta dirigida al favorecimiento de la comisión del delito de defraudación tributaria del asesorado. Sin embargo, el problema está en determinar cuándo se debe admitir la punibilidad de conductas que, si bien se enmarcan en el ejercicio legal y habitual de la profesión de la asesoría fiscal, pueden aumentar las posibilidades de comisión de un delito al mismo tiempo¹⁰⁰⁷.

¹⁰⁰⁷ Vid., así, LÓPEZ PEREGRÍN, *La complicidad en el delito*, 1997, 255; RUEDA MARTÍN, *CPC* 2015, 37. Sobre el problema general de la neutralidad de la participación, especialmente en ámbitos profesionales consulté y recomiendo para ulteriores investigaciones, en España, ROLDÁN BARBERO, *Adecuación social y teoría jurídica del delito*, 1992, *passim*.; LUZÓN PEÑA, *EJB* I, 1995, 983 ss.; en MIR PUIG/LUZÓN PEÑA, *Causas de justificación*, 1995, 22 ss.; *EPB*, 2002, 237 ss.; el mismo; *LH-Landrove*, 2011, 701 ss.; *RP* 29 (2012), 97 ss.; en ABEL SOUTO/SÁNCHEZ STEWART (coords.), *III Congreso sobre la prevención y represión del blanqueo de dinero*, 2013, 301 ss.; *Leccs. PG*, 3.^a, 2016, 25/81 ss.; BLANCO CORDERO, *ADPCP* 1997, 263 ss.; *EM-Valle*, 2001, 971 ss.; *Las acciones neutrales*, 2001, *passim*.; FEIJOO SÁNCHEZ, *Límites a la participación criminal*, 1999, 73 ss.; LÓPEZ PEREGRÍN, *La complicidad en el delito*, 1997, 255 ss., 311 ss.; LANDA GOROSTIZA, *La complicidad delictiva*, 2002, *passim*.; RUEDA MARTÍN,

Antes de entrar a analizar la clasificación de la relación entre el asesor fiscal (informante, consejero o que ejecuta otras actividades conexas) y el asesorado, es importante que me refiera a la cuestión de las acciones socialmente neutras¹⁰⁰⁸ o profesionalmente adecuadas puesto que después servirá para delimitar mejor el ámbito de lo punible en materia de participación del asesor fiscal. Para ello, me referiré en primer lugar a las dos posibles vías de solución que la doctrina ha propuesto para distinguir entre las intervenciones que suponen una actuación punible del asesor fiscal y las que no tienen relevancia penal porque no superan los límites de las conductas neutras. Y después tomaré postura siguiendo, en lo fundamental, a LUZÓN PEÑA¹⁰⁰⁹. Cabe advertir que se toma como referencia la conducta de asesoramiento (en estricto sentido) para el análisis que hago a continuación, aunque los

RP 9 (2002), 122 ss.; *CPC* 2015, 35 ss.; ROBLES PLANAS, *La participación en el delito*, 2003, 23 ss., 79 ss., 275 ss.; en SILVA SÁNCHEZ (dir.), *¿Libertad económica o fraudes punibles?*, 2003, 17 ss.; *DLL* 2008-7015, 1 ss.; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 87; FARALDO CABANA, *ADPCP* 2006, 160 ss.; ROCA AGAPITO, *Las acciones cotidianas*, 2013, *passim*; TAVARES LOBATO, *Acciones neutrales*, 2016, *passim*. Y en Alemania, cfr. (varias de ellas en concreto en relación con el Derecho penal tributario) por todos: HIRSCH, *ZStW* 74 (1962), 78 ss.; ZIPF, *ZStW* 82 (1970), 633 ss.; JAKOBS, *ZStW* 89 (1977), 1 ss.; MEYER-ARNDT, *Wistra* 8/1989, 281 ss.; HASSEMER, *Wistra* 2/1995, 41 ss.; *Wistra* 3/1995, 81 ss.; LÖWE-KRAHL, *Wistra* 6/1995, 201 ss.; NIEDERMAIR, *ZStW* 107 (1995), 507 ss.; TAG, *JR* 2/1997, 49 ss.; WOHLLEBEN, *Beihilfe durch äußerlich neutrale Handlungen*, 1997, *passim*.; OTTO, *FS-Lenckner*, 1998, 193 ss.; *JZ* 9/2001, 436 ss.; KUDLICH, *JZ* 2000, 1178 ss.; *berufsbedingtes Verhalten*, 2004, *passim*.; SAMSON/SCHILLHORN, *Wistra* 1/2001, 1 ss.; FRISCH, *FS-Lüderssen*, 2002, 539 ss.; LOHMAR, *Steuerstrafrechtliche Risiken*, 2002, *passim*.; MÜLLER, *Die Beihilfestrafbarkeit von Bankmitarbeitern im Steuerstrafrecht*, 2003, *passim*.; *FS-Schreiber*, 2003, 343 ss.; ROTSCH, *Jura* 1/2004, 14 ss.; FRITZEN, *Verantwortungsbereiche im Steuerstrafrecht*, 2006, *passim*.; SCHÜNEMANN, en LAUFHÜTTE /RISSING-VAN SAAN/TIEDEMANN, *Leipziger Kommentar*, I, 12.^a, 2007, 27/26.

¹⁰⁰⁸ Sobre la denominación que se le debe dar a estos comportamientos no existe consenso, por ejemplo, ROBLES PLANAS, *La participación en el delito*, 2003, 32, se decanta por “acciones neutrales”, porque es la más extendida y es la más expresiva del aspecto nuclear del problema: el sentido o significado neutral de la intervención; RUEDA MARTÍN, *CPC* 2015, 37 n. 2, entiende que es preferible la denominación “acciones cotidianas”, porque el término “neutral” parece prejuzgar la irrelevancia penal de esta clase de comportamientos, cuando es precisamente lo que se cuestiona; cfr. en este sentido también, la misma, *RP* 9 (2002), 122; ROCA AGAPITO, *Las acciones cotidianas*, 2013, 41 ss. Sin embargo, en mi opinión, LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 703, tiene razón al preferir la denominación de “neutro” a “neutral” que se predica, en cambio, de personas respecto de partes en conflicto. Por lo tanto en este trabajo se denominan estos comportamientos como “acciones neutras”.

¹⁰⁰⁹ LUZÓN PEÑA, *EJB* I, 1995, 983 ss.; en MIR PUIG/LUZÓN PEÑA, *Causas de justificación*, 1995, 22 ss.; *EPB*, 2002, 237 ss.; el mismo; *LH-Landrove*, 2011, 701 ss.; *RP* 29 (2012), 97 ss.; en ABEL SOUTO/SÁNCHEZ STEWART (coords.), *III Congreso sobre la prevención y represión del blanqueo de dinero*, 2013, 301 ss.; *Leccs. PG*, 3.^a, 2016, 25/81 ss.

razonamientos son extensibles a las demás actividades con las que intervenga el asesor fiscal en la conducta del obligado tributario *intraneus* (o sus representantes).

A. Breve referencia al estado de la cuestión

i) Soluciones subjetivas: punibilidad o no de la participación según la clase de dolo en el asesor

Resumiendo mucho¹⁰¹⁰, un primer grupo de autores resuelve la punibilidad de la participación del asesor fiscal según el grado de conocimiento que posee en relación con la comisión futura del delito por parte del obligado tributario *intraneus*. Es decir, la clasificación de la conducta dependerá del dolo directo o del dolo eventual que el asesor tenga respecto la conducta delictiva del asesorado, de modo que, si hay dolo directo, habrá participación punible; mientras que no la habrá, si el asesor solo actúa con dolo eventual¹⁰¹¹.

ii) Soluciones objetivas: impunidad o punibilidad de la participación según el carácter neutro o estándar o socialmente adecuado de la aportación o por el contrario su adaptación y ajuste al concreto delito

Un segundo grupo resuelve la punibilidad de la participación del asesor fiscal según la configuración objetiva de la conducta en el contexto en el que se verifica. Es decir, la diferencia de la intervención que constituye favorecimiento del que no, depende del carácter neutro o estándar, o socialmente adecuado de su aporte en la conducta del otro¹⁰¹². Estos

¹⁰¹⁰ En general, sobre las soluciones alemanas, cfr., por todos, WOHLLEBEN, *Beihilfe durch äußerlich neutrale Handlungen*, 1997, 13; OTTO, *FS-Lenckner*, 1998, 201 ss.; JZ 9/2001, 436 ss.; MÜLLER, *Die Beihilfestrafbarkeit von Bankmitarbeitern im Steuerstrafrecht*, 2003, 95 ss.; FRITZEN, *Verantwortungsbereiche im Steuerstrafrecht*, 2006, 77 ss.; TAVARES LOBATO, *Acciones neutrales*, 2016, 29 ss.

¹⁰¹¹ En concreto, sobre las soluciones subjetivas, cfr., por todos, BLANCO CORDERO, *EM-Valle*, 2001, 979; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 87; ROBLES PLANAS, *DLL 2008-7015*, 3; LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 702.

¹⁰¹² En concreto, sobre las soluciones objetivas, *vid.* por todos, ROCA AGAPITO, *Las acciones cotidianas*, 2013, 159 ss., 246 ss. Además en la p. 250 ss., presenta las tesis doctrinales que fundamentan la impunidad o la punibilidad de un acto cotidiano mediante la aplicación de los criterios de imputación objetiva, aunque teniendo en cuenta los conocimientos especiales del interviniente en el hecho del otro; y en la p. 305 ss., expone las tesis que se fundan para la atribución de responsabilidad penal en los criterios de la imputación

autores afirman que si la contribución del interviniente objetivamente se mantiene dentro de la actuación estándar, usual y adecuada teniendo como marco su desempeño legal y habitual profesional (o incluso si no se inclina ni a favor ni en contra del plan delictivo del otro) tal conducta no es una auténtica participación punible que favorezca específicamente al autor o, desde otras perspectivas, que tal conducta será socialmente adecuada y no rebasará el riesgo permitido¹⁰¹³.

B. Toma de postura

En mi opinión, y en este punto sigo a LUZÓN PEÑA, para determinar si una conducta profesional es penalmente neutra debe someterse a un doble análisis, en el plano objetivo y en el plano subjetivo, como se explicará sucintamente a continuación.

Aplicado a las actuaciones del asesor fiscal, en primer lugar, debe precisarse si objetivamente la aportación de éste facilita la actuación delictiva del obligado tributario *intrañeus* (o de sus representantes) o, por el contrario, solamente contribuye a su actuación general o a actuaciones que rodean a la conducta delictiva pero que no son específicamente la delictiva. Y, además, si dicha conducta favorecedora se encuentra en el ámbito de las facultades propias del ejercicio legítimo de la profesión y en el contexto de un riesgo permitido¹⁰¹⁴ o si, por lo menos, es penalmente atípica por moverse en un ámbito neutro, ni positivo ni negativo, o socialmente tolerable.

Y, en segundo lugar, en el plano subjetivo, debe evaluarse si el carácter de permitido (o, al menos, de no prohibido) penalmente de la conducta desaparece si la información, asesoramiento, mediación o apoyo profesional se adapta específicamente a las peculiaridades (precisamente) de la concreta conducta delictiva, puesto que, en ese caso, perderá su carácter

objetiva, pero distinguiendo diversos criterios de imputación según exista un dolo directo o eventual. Cfr. también, LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 702.

¹⁰¹³ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 702 s.

¹⁰¹⁴ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 704, precisa que “(...) aquí es indiferente si ello es una causa de justificación, o incluso una causa de atipicidad por tratarse de una aportación del abogado absolutamente normal y cotidiana y considerada correcta por todo el mundo, es decir, socialmente adecuada”.

de conducta neutra o incluso adecuada y correcta para adquirir un inequívoco sentido criminal¹⁰¹⁵. Es decir, la desaprobación penal de la conducta puede provenir del conocimiento por parte del asesor de que la información proporcionada, aunque sea objetivamente neutral, será utilizada por el obligado tributario para la defraudación a la Hacienda Pública. Tal y como afirma RUEDA MARTÍN, “(...) en la determinación del sentido social típico de una acción, con carácter general y en particular en relación con las acciones cotidianas, es necesario otorgar prioridad al tipo subjetivo: no tiene el mismo sentido la venta de un arma sin el conocimiento de que será utilizada por el cliente para matar a una persona que la misma con dicho conocimiento”¹⁰¹⁶. Así, entiendo que una conducta objetivamente neutra pierde su neutralidad en el plano subjetivo, cuando el interviniente actúa con dolo directo. En este sentido, LUZÓN PEÑA explica de manera plenamente convincente (en relación con la actuación de los abogados y asesores jurídicos) que “es perfectamente *posible que el servicio jurídico del abogado tenga o conserve un carácter neutro o incluso socialmente y jurídicamente adecuado y ajustado al estándar del correcto ejercicio profesional si solo hay dolo eventual* de que el cliente podría aprovechar tal servicio jurídico para cometer un delito, y tanto más cuanto más remota, general y menos concreta sea esa posibilidad y sospecha: en tal caso puede sostener que *ante un grado poco elevado de peligro de aprovechamiento por el cliente* para cometer algún delito, los límites del riesgo permitido (y su ponderación general de intereses en favor del libre ejercicio profesional) aún le autorizan perfectamente al asesor a prestar el servicio. Y por el contrario, se puede entender que *ante un peligro muy concreto, incluso práctica seguridad que da el saber que el cliente va a cometer el delito (dolo directo de segundo grado)*, ya se rebasan los límites del riesgo permitido: éste es un riesgo elevadísimo, casi seguro, de que el cliente aproveche el servicio jurídico prestado para cometer mejor el delito y entonces ya no tiene más peso la salvaguardia de la mayor libertad en el desempeño de la profesión jurídica. El campo *dudoso* por tanto subsistirá en los casos de *dolo eventual pero con una probabilidad elevada* de que el cliente pueda utilizar el

¹⁰¹⁵ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 705.

¹⁰¹⁶ RUEDA MARTÍN, *RP* 9 (2002), 133; *CPC* 2015, 39. También, en similar sentido, CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas*, 2003, 174.

servicio para delinquir. Pero es más, si se sabe seguro que el cliente que va a delinquir va a utilizar para su ejecución concreta precisamente el servicio jurídico que le proporciona el abogado porque le remueve obstáculos para ello, entonces tal servicio o asesoramiento se estará convirtiendo precisamente en una aportación específicamente adaptada y ajustada a la concreta ejecución del delito y tal aportación adquiere por eso un sentido criminal. Ello significa que no es cierto que si la aportación del asesor se mueve objetivamente en el plano de la neutralidad y de lo ajustado al estándar profesional, la pueda efectuar aunque sepa seguro que va a ser utilizada y va a facilitar la comisión futura del delito, pues en tal caso de dolo directo la conducta del abogado pierde precisamente su neutralidad y conformidad al estándar profesional”¹⁰¹⁷.

Finalmente, cabe advertir que, por todo lo dicho, entiendo que no hay razón para aplicar en el campo del asesoramiento fiscal unas reglas diferentes a las que se utilizan usualmente para conocer si una conducta de colaboración posee un carácter neutro o estrictamente profesional o, por el contrario, adquiere un carácter inequívoco de contribución específica al delito de defraudación tributaria¹⁰¹⁸. Por ello, en los casos que se presenten dudosos por la naturaleza de la asesoría fiscal y lo peculiar de ciertos ámbitos en los que se desenvuelve, se puede recurrir didácticamente a ejemplos de la vida cotidiana que ayuden a aclarar la situación¹⁰¹⁹. Ésta puede ser una buena herramienta para plantear soluciones más precisas en los supuestos que aquí nos importan.

¹⁰¹⁷ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 703 s. Las cursivas son del autor.

¹⁰¹⁸ Cfr., entre otros CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas*, 2003, 174; LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 704 s.

¹⁰¹⁹ P. ej., RUEDA MARTÍN, *CPC 2015*, 37, formula las siguientes preguntas: ¿es punible como cómplice el vendedor de un destornillador o un arma que, casualmente, conoce que el comprador quiere cometer con él un robo con fuerza en las cosas o un homicidio?, ¿es punible como participe en un asesinato el panadero a quien en el acto de la compra del pan el cliente le comunica que envenenará el panecillo y entonces lo servirá a su esposa?, ¿es cómplice en un delito contra el medio ambiente aquel que suministra un determinado material a un fabricante y conoce que en su manipulación contravendrá los preceptos de protección del medio ambiente? Se pueden consultar más casos en WOHLLEBEN, *Beihilfe durch äußerlich neutrale Handlungen*, 1997, 7 ss.

5. CLASIFICACIÓN DE LA RELACIÓN ENTRE EL ASESOR FISCAL Y OBLIGADO TRIBUTARIO INTRANEUS. LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA. ESTADO DE LA CUESTIÓN, ANÁLISIS Y VALORACIÓN CRÍTICA

Ante las dificultades obvias de enumerar y evaluar todas las posibles vías de intervención punible (o no) del asesor fiscal en la conducta principal del obligado tributario (o de sus representantes), en este capítulo propongo resolver los problemas principales que se pueden presentar en materia de participación del asesor fiscal, agrupando los supuestos y señalando, cuando sea pertinente, algún caso que resulte representativo por sus características o por la frecuencia en su realización. También intentaré tener en cuenta aquellas hipótesis de ejercicio de la actividad de asesoramiento (en sentido amplio) que más podrían preocupar a un asesor fiscal¹⁰²⁰.

En relación con la naturaleza de la aportación, el asesor fiscal puede participar en el hecho del obligado tributario *intraneus* (o de sus representantes) de manera física o de manera psíquica. Será psíquica la aportación del asesor fiscal mediante el suministro de información¹⁰²¹, el consejo, la planificación fiscal o el diseño de operaciones que se enmarcan dentro de la llamada ingeniería financiera o fiscal. Y por su parte será física, la conducta del asesor fiscal que suministre facturas falsas, que redacte los estatutos y lleve a cabo la creación de sociedades ficticias, que haga un contrato, la llevanza de libros contables y la elaboración de declaraciones tributarias.

¹⁰²⁰ Propone también un tratamiento por vía negativa de los supuestos relevantes en materia de responsabilidad penal del asesor fiscal, GRACIA MARTÍN, *SE 2* (1987), 23.

¹⁰²¹ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 83, entiende, por su parte, que el suministro de información es cooperación material y no psíquica como el consejo.

Entre los diversos momentos en los que puede intervenir un asesor fiscal¹⁰²², resultan relevantes para la determinación de la responsabilidad penal por la comisión de un delito de defraudación tributaria las conductas que se ejecutan tanto en la fase previa a la realización del hecho imponible (o generador de la obligación tributaria), como aquellos desarrollados durante la fase de liquidación de los tributos, que serán los que analizaré en este apartado.

Por último, en cuanto a la relación que media entre el asesor fiscal y el obligado tributario *intraneus*, nos podemos encontrar con que el asesor fiscal puede ser empleado de una persona física, aunque lo más habitual será que lo sea de una persona jurídica. Pero también podrá ser un asesor fiscal externo persona física o que posea, en sí mismo, la composición de una persona jurídica.

A continuación, analizo diferentes supuestos clasificados en dos grupos. El primero, cuando el asesor fiscal induce, ayuda o actúa de común acuerdo con el asesorado. El segundo, cuando el asesor fiscal se sirve del asesorado para realizar el delito de defraudación tributaria.

A. El asesor fiscal induce o ayuda al asesorado (o actúan de común acuerdo)

El CP español prevé tres formas de participación en el delito. El art. 27 CP declara responsables criminalmente de los delitos a los autores y cómplices, reconociendo la forma de participación de la cooperación no necesaria o complicidad, que regula, después, en el art. 29 CP. Y los literales a) y b) del segundo párrafo del art. 28 CP, señalan a la inducción y a la cooperación necesaria como formas de participación con la misma pena que la que corresponde al autor (en principio¹⁰²³); a pesar de la falta de claridad de este artículo, el contraste entre el párrafo primero (que declara quiénes son autores) y el segundo (“también

¹⁰²² Estos momentos se analizaban en el capítulo IV a propósito de cada una de las actividades que puede desempeñar un asesor fiscal: a) antes de la realización del hecho imponible, b) en la fase de liquidación del tributo, c) después del (in)cumplimiento de las obligaciones tributarias que se desprenden de la concreta relación tributaria. *Vid.* en todo caso, *supra* p. 220 ss.

¹⁰²³ Puesto que según el art. 65.3 CP: “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 que se trate”. Cfr. al respecto, p. 463 ss.

serán considerados autores”) del art. 28 CP y, además, una lectura de los preceptos del CP con base en un concepto restrictivo de autor, permiten inferir que la consideración de los inductores y de los cooperadores necesarios como autores se trata simplemente de una equiparación a efectos exclusivos de establecer un marco penal equivalente al de la autoría (en sentido estricto, de los tipos de la Parte especial) para la cooperación necesaria y la inducción¹⁰²⁴.

i) El asesor fiscal inductor

La inducción es, sin duda, el ámbito de responsabilidad por excelencia del asesor que aconseja¹⁰²⁵. Puesto que inductor, tal y como señala DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, “(...) es quien hace surgir en otro, mediante un influjo psíquico, la resolución de realizar como autor un delito, siempre y cuando no resulte autor mediato, puesto que la autoría mediata también puede consistir en hacer surgir en otro la resolución delictiva por influjo psíquico, aunque éste debe ser de tal entidad que convierta al sujeto de delante en instrumento del de atrás”¹⁰²⁶.

En este sentido solo cabe la inducción cuando el asesor fiscal hace nacer en el obligado tributario *intraeius* (o sus representantes) la decisión de realizar el delito de defraudación tributaria¹⁰²⁷ y ejecuta efectivamente una de las conductas típicamente antijurídicas previstas en el art. 305 CP. Aparte de las situaciones evidentes, podría haber inducción en los casos en los que un obligado tributario acuda a un asesor fiscal, incluso, con la pretensión abstracta de conseguir un ahorro fiscal, y el asesor fiscal le proponga en

¹⁰²⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 827, 981; *REJ* 10 (2008), 45.

¹⁰²⁵ MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1002; *El delito fiscal*, 2.ª, 2004, 62 ss.

¹⁰²⁶ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LL* 1986-4, 521; *EJB* III, 1995, 3534 s.; *EPB*, 2002, 827; *REJ* 10 (2008), 45. Sobre la inducción, *vid.* además, por todos, GÓMEZ RIVERO, *La inducción*, 1995, *passim*; DE LA MATA BARRANCO, en ASÚA BATARRITA (ed.), *Delitos contra la Administración pública*, 1997, 106 s.; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 313 ss. Para distinguir en concreto la inducción de la autoría mediata, QUINTERO OLIVARES, *Los delitos especiales*, 1974, 94 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LL* 1986-4, 521 ss.

¹⁰²⁷ MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1002; *El delito fiscal*, 2.ª, 2004, 62 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 828.; *REJ* 10 (2008), 46.

concreto una alternativa fraudulenta que encaje en el delito de defraudación tributaria. También podría admitirse la inducción en los casos en los que el obligado tributario acuda a un asesor fiscal mostrando una cierta tendencia a la comisión de un delito en contra del patrimonio de la Hacienda Pública, es decir, contando con la disminución delictiva del monto de sus tributos, pero el consejo del asesor fiscal haga que se decida por cometer en concreto un delito de defraudación tributaria¹⁰²⁸. Por el contrario, no cabe hablar de inducción cuando el obligado tributario *intraneus* (o sus representantes) ya estaba decidido a cometer el delito de defraudación tributaria. En este caso la conducta del asesor fiscal podrá ser calificada como cooperación (necesaria o innecesaria)¹⁰²⁹.

El inductor tiene que actuar, además, con dolo de crear en el obligado tributario *intraneus* (o sus representantes) la decisión de realizar el delito de defraudación tributaria¹⁰³⁰. Si bien se acepta normalmente la posibilidad de dolo eventual¹⁰³¹, en mi opinión, el dolo debe ser directo en la inducción, pero también, adelanto, en las demás formas de participación, con la finalidad de no hacer recaer sobre la profesión del asesor fiscal un excesivo deber de examen sobre la persona y las intenciones del obligado tributario¹⁰³². No obstante, no

¹⁰²⁸ Sobre este supuesto, pero en abstracto para cualquier delito, cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 828; *REJ* 10 (2008), 46.

¹⁰²⁹ MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1002; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 62 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 828.

¹⁰³⁰ En general no se acepta la participación imprudente, pero incluso, si se hiciera, este delito no prevé la comisión imprudente. Por ello, en el delito de defraudación tributaria el partícipe debe actuar dolosamente siempre. Cfr., en general, GARCÍA MOSQUERA, *La estafa de seguro*, 2006, 396; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 150, 980; *REJ* 10 (2008), 52; LUZÓN PEÑA, *Leccs. PG*, 3.^a, 2016, 18/43; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 313. Y también en concreto sobre el delito del art. 305 CP, RODRÍGUEZ-RAMOS LARADIA, *LL* 2004-4, 1568.

¹⁰³¹ En relación con el requisito del dolo del inductor, cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 829; *REJ* 10 (2008), 47. Quien además advierte que “(...) con cierta frecuencia se afirma que la inducción requiere un doble dolo: el de que el inducido se decida a realizar el hecho principal y el de que ese hecho realmente se consume. Esto plantea la cuestión de la responsabilidad de alguna clase de agente provocador, en concreto (porque hay otras) la probablemente más común: un sujeto, normalmente un policía, que, para detener a un (o a más de un) delincuente (por las razones que sea), le induce a cometer un delito, pero con la intención de impedir que se consuma. Las opiniones doctrinales al respecto son variadas y van desde la de quienes postulan el castigo de ese agente provocador como inductor a una tentativa del delito de que se trate hasta la de quienes defienden su impunidad”; así en *REJ* 10 (2008), 47.

¹⁰³² Así, MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1000 n. 35, que indican, incluso que la aceptación del dolo eventual elevaría el nivel de riesgo profesional hasta límites disuasorios.

descarto totalmente que pueda haber casos aislados en los que el asesor fiscal realice una cierta inducción indirecta que termine por ser castigada. Se me ocurre, por ejemplo, el supuesto en el que un asesor fiscal suministre de tal manera una información en principio abstracta y neutra, pero que ilustre de tal modo las facilidades y ventajas de una conducta fraudulenta contra la Hacienda Pública, que termine por generar en el asesorado la resolución de realizar como autor un delito. En estos supuestos, no obstante, la conducta no sería de inducción en estricto sentido, pero podría calificarse, quizás, como complicidad¹⁰³³.

Finalmente, en cuanto que los medios inductivos no están tasados por el CP, en principio cabe cualquier medio capaz de producir el influjo psíquico que lleva a la realización del delito¹⁰³⁴. El límite superior de estos medios está en aquellos que coartarían suficientemente la libertad de decisión en el inducido, hasta el punto de constituir una autoría mediata¹⁰³⁵.

ii) *El asesor fiscal cooperador necesario y no necesario (cómplice)*

a) *Distinción entre cooperación necesaria y complicidad*

La definición de la cooperación necesaria en el art. 28 segundo párrafo b) CP con base en una fórmula hipotética, según la cual “los que cooperan a su ejecución [*scil.* del hecho] con un acto sin el cual no se habría efectuado”, ha generado no poca controversia acerca de la conveniencia de su reconocimiento legal¹⁰³⁶ como sobre su interpretación¹⁰³⁷.

¹⁰³³ Sobre el carácter directo de la inducción y la posibilidad de admitir en ocasiones una inducción indirecta, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 829; *REJ* 10 (2008), 47.

¹⁰³⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 828; *REJ* 10 (2008), 46.

¹⁰³⁵ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 828; *REJ* 10 (2008), 46 s.

¹⁰³⁶ Sobre las propuestas de supresión de esta figura, en detalle, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Cerezo*, 2002, 664 ss., con una referencia a los autores que en concreto se han pronunciado en este sentido en la n. 82.

¹⁰³⁷ Sobre la cooperación necesaria, cfr., por todos, GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 113 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Roxin (Barcelona)*, 1997, 295 ss.; *EJB* I, 1995, 1711; *LH-Cerezo*, 2002, 654 ss., 666, *passim*; *EPB*, 2002, 311 ss.; *REJ* 10 (2008), 48 ss.; DE LA MATA BARRANCO, en ASÚA BATARRITA (ed.), *Delitos contra la Administración pública*, 1997, 107 s.; BOLEA BARDÓN, *La cooperación necesaria*, 2004, *passim*; GARCÍA MOSQUERA, *La estafa de seguro*, 2006, 395; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 315.

Panorama que además se complica cuando la complicidad se regula, por su parte, con una cláusula residual en el art. 29 CP, según la cual “son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos”¹⁰³⁸.

En este sentido, hay tres asuntos que merecen atención: a) el primero, en relación con la conveniencia de la regulación de la figura de la cooperación necesaria en el CP español como una forma de participación que merece (en principio) la misma pena que la autoría; b) el segundo, el criterio material que en mi opinión subyace a la fórmula legal de la cooperación necesaria, que es el que permite diferenciar entre cooperación necesaria y complicidad y, además, justificar la diferencia de punición que existe entre estas dos modalidades de participación¹⁰³⁹. c) el tercero, a la atenuación facultativa de la pena que prevé el art. 65.3 CP para los partícipes *extranei*. Sin embargo, este tema lo revisaré en el epígrafe siguiente.

Acerca del primero de los asuntos, debo decir que suscribo totalmente la opinión de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO según la cual la existencia de una fórmula legal de cooperación necesaria, como forma de participación equiparada en pena a la autoría por su relevancia o esencialidad para la empresa delictiva es acertada porque permite mantener las ventajas de un verdadero concepto restrictivo de autor también en la coautoría¹⁰⁴⁰. La

¹⁰³⁸ Sobre la complicidad, cfr., por todos, GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 205 ss.; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EJB I*, 1995, 1711; *LH-Cerezo*, 2002, 656 ss.; *EPB*, 2002, 311 ss.; *REJ 10* (2008), 48 ss.; LÓPEZ PEREGRÍN, *La complicidad en el delito*, 1997, *passim*; LANDA GOROSTIZA, *La complicidad delictiva*, 2002, *passim*; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 319.

¹⁰³⁹ A los cómplices de un delito consumado o intentado, según el art. 63 CP, “(...) se les impondrá la pena inferior en grado a la fijada por la Ley para los autores del mismo delito”

¹⁰⁴⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Cerezo*, 2002, 654. Según explica este autor, además, en Alemania se acepta comúnmente una extensión de la coautoría que se justifica por la ausencia de estas formas de participación (salvo la inducción: § 26) en el StGB; y, entonces así, se evita castigar con la pena obligatoriamente atenuada del cómplice conductas que merecen y necesitan de una mayor conminación penal. En España dicha extensión se ha trasladado de mano, principalmente, del criterio de dominio funcional del hecho. Según algunos autores defensores de este criterio algunos cooperadores necesarios (que actúan en fase ejecutiva) son coautores, puesto que poseen el dominio funcional del hecho. Pero como afirma DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, como no compartimos el criterio del dominio funcional del hecho para caracterizar la coautoría, lo anterior nos parece incorrecto y creemos que todo cooperador necesario es partícipe en sentido estricto. Cfr. en este sentido, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 251 ss., 531 ss., 691 ss., 745 ss., 753 ss.; *LH-Cerezo*, 2002, 654 s.; *REJ 10* (2008), 49.

existencia de esta modalidad delictiva permite diferenciar materialmente de forma adecuada entre autoría y participación y, en todo caso, mantener una conminación penal satisfactoria de una forma de intervención altamente merecedora y necesitada de pena¹⁰⁴¹. Así, como advierte DURÁN SECO, la cooperación necesaria queda reservada “(...) para aquellos casos en que el sujeto realiza una conducta que no es típica, que no determina objetiva y positivamente el sí y el cómo del acontecer típico, pero que es merecedora y está necesitada de la misma pena que el autor, pudiendo prestarse la contribución del cooperador necesario tanto en la fase preparatoria como en la ejecutiva”¹⁰⁴². De hecho, quienes proponen la supresión de la cooperación necesaria, no pretenden que la complicidad sea la única forma de cooperación tal y como se haya configurada actualmente, es decir, con una rebaja obligatoria de pena, sino que las propuestas de regulación de la intervención delictiva vienen acompañadas de la posibilidad de que a algunos cómplices se les imponga la misma pena que al autor y, diferenciando, además, estos supuestos de la coautoría en estricto sentido¹⁰⁴³.

En este punto, entonces, es preciso preguntarse en concreto ¿cuáles son los rasgos esenciales de la cooperación necesaria que la hace diferente de la coautoría¹⁰⁴⁴ y, además, de la complicidad¹⁰⁴⁵? O, en otras palabras, ¿materialmente en qué se fundamenta la existencia de esta modalidad de la participación? Pues bien, la cooperación necesaria se trata de una conducta que si bien no determina objetiva y positivamente la realización delictiva (el sí y el cómo del acontecer típico), sin ella la ejecución del delito no se habría realizado, porque aporta a la conducta del autor, además, un bien o actividad escasos.

¹⁰⁴¹ Cfr. en relación con la justificación del sometimiento de la cooperación necesaria a la misma pena de la coautoría DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 532 s. *Vid.*, también, LANDA GOROSTIZA, *La complicidad delictiva*, 2002, 223 n. 461.

¹⁰⁴² DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, 458.

¹⁰⁴³ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Cerezo*, 2002, 655.

¹⁰⁴⁴ En concreto, sobre la distinción entre coautoría y cooperación necesaria, cfr.: DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 531 ss., 691 ss., 745 ss., 753 ss.; *LH-Cerezo*, 2002, 646 ss.; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, *passim*; DURÁN SECO, *La coautoría*, 2003, 411 ss.

¹⁰⁴⁵ En particular sobre la distinción entre cooperación necesaria y complicidad, *vid.*: GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 113 ss.; LÓPEZ PEREGRÍN, *La complicidad en el delito*, 1997, 410 ss.; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 87 ss.; LANDA GOROSTIZA, *La complicidad delictiva*, 2002, *passim*; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Cerezo*, 2002, 656 ss.; *REJ* 10 (2008), 49 s.

En mi opinión, entonces, es acertada y pertinente la concreción de la base material para determinar cuándo existe cooperación necesaria que propone DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, quien afirma que le parece correcta “(...) la combinación que propone MIR PUIG de las perspectivas de la necesidad en concreto en la fundamentación que le da R. MOURULLO -perspectiva concreta, pero no absurdamente concreta-, por un lado (aunque no referida al resultado, sino al hecho), pues ésta pone de relieve cuál debe ser el objeto de la necesidad (el hecho típico, pero no sus mínimos detalles irrelevantes para la calificación típica), y la teoría de los bienes (y actividades) escasos propuesta por GIMBERNAT, porque tiene el mérito de situar la solución del problema en una perspectiva *ex ante* y, además, ofrece un criterio manejable en la práctica para decidir cuándo una aportación resultaba *ex ante* imprescindible o muy relevante, y, a la vez, medianamente adaptado al criterio material que parece esconderse tras la literalmente impracticable fórmula legal, y a la diferencia de punición que la ley establece entre la cooperación necesaria y la complicidad. Esto no quiere decir que esté de acuerdo en todos los detalles de esta teoría, tal y como la formula su creador, aunque sí en sus líneas básicas. Sin embargo, opino que la idea de escasez no tiene por qué ser el único criterio que se maneje. En definitiva, creo que una buena base material para determinar cuándo existe cooperación necesaria nos la ofrece la teoría del dominio funcional del hecho y la idea de esencialidad, concretada en la del desbaratamiento del plan con la retirada de la contribución, siempre y cuando se separe plenamente esta teoría del campo de la determinación de la autoría, para hacerla valer solo en el de la distinción de dos formas de participación (cooperación necesaria y complicidad). La escasez de la contribución sería así uno de los indicadores de la esencialidad, aunque no necesariamente el único”¹⁰⁴⁶.

En suma, tenemos que, en principio, “(...) hay cooperación necesaria si lo que se aporta es un bien o actividad escasos; hay complicidad cuando se aporta un bien o actividad

¹⁰⁴⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Cerezo*, 2002, 657. También antes, en: DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 400 n. 111, 657 n. 392, 668 ss., 746; *EJB I*, 1995, 1714 ss.; *LL* 1996-2, 1292 n. 51; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO/DE VICENTE REMESAL, *PJ* 27 (1992), 211. Cfr. además, similar a esta postura, LÓPEZ PEREGRÍN, *La complicidad en el delito*, 1997, 435 ss.; PÉREZ ALONSO, *La complicidad*, 1998, 341 ss., 345 ss. Y, en todo caso, GIMBERNAT ORDEIG, *Autor y cómplice*, 1966, 151 ss.; Sobre las críticas que ha recibido la concepción de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, y también, para una respuesta a esas críticas, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Cerezo*, 2002, 658 ss.

abundantes”¹⁰⁴⁷; o, en otras palabras, residualmente, cuando no sea posible verificar una cooperación necesaria por la naturaleza de la aportación, se podrá castigar al codelincuente como cómplice cuando coopere (no necesariamente) a la ejecución del hecho¹⁰⁴⁸. Por ello, en relación con las contribuciones consistentes en una actividad, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO propone tres criterios que deben darse para que se pueda predicar de ella la “escasez”, y por ello, la necesidad en la cooperación: a) que la actividad tenga un inequívoco carácter criminal, b) que sea causal para el resultado y c) que suponga la remoción de un obstáculo serio para la comisión del delito, dadas las circunstancias del caso concreto¹⁰⁴⁹. No obstante, también propone que al menos hay otro supuesto en que se debe afirmar la cooperación necesaria, por ser esencial la contribución aunque no sea escasa, “(...) cuando el autor o autores (y seguramente también otros intervinientes de carácter esencial) hayan considerado tan importante la contribución del sujeto que decidan no actuar y abandonar la realización del hecho si el sujeto retira su contribución, es decir, condicionen o supediten su actuación a la del sujeto (el supuesto está tomado de la idea del dominio funcional del hecho, pero sacada fuera del ámbito de la coautoría); en estos supuestos (contemplada la situación *ex ante*) el autor o autores ponen en manos de un sujeto (al margen de cuál sea la importancia de su aportación en sí misma considerada) la continuidad o el desbaratamiento del plan delictivo y confieren a ese sujeto un dominio negativo (no positivo, como en el caso de la autoría) del hecho”¹⁰⁵⁰.

Por último, cabe señalar que tanto la complicidad como la cooperación necesaria pueden tener lugar en la fase preparatoria y en la fase ejecutiva del delito¹⁰⁵¹, y que los aportes

¹⁰⁴⁷ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 314.

¹⁰⁴⁸ FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 319: “En todos los casos en los que no se pueda verificar la autoría, inducción o cooperación necesaria, quedará como última figura que permita la punición de quien haya intervenido de algún modo en la conducta delictiva del art. 290 CP, la figura de la complicidad regulada en el art. 29 que establece que son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, art. 28 CP, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos”.

¹⁰⁴⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 314.

¹⁰⁵⁰ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Cerezo*, 2002, 658.

¹⁰⁵¹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *REJ* 10 (2008), 52.

deben ser realizados con dolo (directo) sobre sus propios elementos y, también, sobre los elementos de la conducta del autor¹⁰⁵². Y por fin, pero no por ello menos importante, que en una relación que también en este caso se podría calificar de residual, las conductas del asesor fiscal que materialmente sean de coautoría pero que no puedan ser calificadas jurídicopenalmente como tal, por carecer el sujeto que las realiza de la cualidad especial exigida por el tipo penal, se deben castigar como conductas de cooperación necesaria (o inducción)¹⁰⁵³.

- b) La atenuación facultativa de la pena de los partícipes *extranei* prevista en el art. 65.3 CP

El art. 65.3 CP dispone que “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”. La posibilidad de una atenuación de la pena de los partícipes *extranei* ha sido y es objeto de gran debate en la doctrina española¹⁰⁵⁴.

¹⁰⁵² DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *REJ* 10 (2008), 52.

¹⁰⁵³ Cfr. ROSO CAÑADILLAS, *Autoría y participación imprudente*, 2002, 539; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *EPB*, 2002, 175 s.; *REJ* 10 (2008), 44; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 318.

¹⁰⁵⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 228, llamaba la atención sobre que en el CP anterior faltaba una norma general que aquilatara la responsabilidad de los *extranei* e *intranei* que intervienen en delitos especiales al verdadero desvalor de las conductas, como pasaba con el art. §28 StGB. Lo que trató de ser solucionado por el legislador con la inclusión del art. 65.3 CP en la reforma de la LO 15/2003, de 25 de noviembre. En este sentido, PEÑARANDA RAMOS, en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 5, señala: “Es incuestionable que el propósito del legislador, al introducir el tercer apartado del art. 65 CP en la reforma de 2003, no pudo ser otro que el de ofrecer una base normativa más firme a esta posición de la jurisprudencia española, por entonces ya muy consolidada, según la cual la participación de extraños en los delitos especiales propios ha de considerarse punible, pero merece por razones de proporcionalidad una sanción menor que la establecida para los sujetos cualificados”. *Vid.*, por su parte, acerca de la evolución de esta jurisprudencia, GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo*, 2005, 436 ss.; *Los delitos especiales*, 2006, 527 ss.; SILVA SÁNCHEZ, *LH-Cobo*, 901 ss.; ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 120 s.

En general, sobre la atenuación facultativa de la pena, entre otros, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 162 s.; *DPCrim* 77 (2005), 66 s.; SILVA SÁNCHEZ, *LH-Cobo*, 2005, 901 ss.; *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 75 ss.; ZUGALDÍA ESPINAR, *LH-Cobo*, 2005, 965 ss.; GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo*, 2005, 436 ss.; en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ (Coord.), *Casos que hicieron doctrina*, 2.^a, 2011, 678 ss.; en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 99 ss.; ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 105 ss.; PEÑARANDA RAMOS, *LH-Gimbernat*, II, 2008, 1419 ss.; en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 2 ss.; RUEDA MARTÍN, *Delitos especiales de dominio*, 2010, *passim.*; la misma, en ROBLES PLANAS (dir.), *La*

Aunque la controversia es, si cabe, mayor en relación con los delitos especiales impropios; en los delitos especiales propios, como se apuntaba *supra*, (en general) no se discute que se deba conservar el título de imputación, por lo que el debate se centra en definir cuál es el fundamento material para que la responsabilidad penal del partícipe *extraneus* sea atenuada.

Son muchas las propuestas que se han realizado en este sentido¹⁰⁵⁵, no obstante, en mi opinión, siguiendo a DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, entiendo que el menor desvalor de la conducta del *extraneus* se fundamenta en el hecho de que la falta de cualificación lo aleja o distancia del ámbito de lo típico, del injusto especial. Por lo que su conexión con lo típico existe (respetando el principio de accesoriedad limitada de la participación y la unidad del título de imputación), pero es menor que en los casos de intervención de un *intraneus*. Todo lo cual justificaría la no exclusión de los *extranei* de la punición, pero sí una rebaja en la misma¹⁰⁵⁶.

En consecuencia, a mi juicio, la posibilidad de la imposición de una pena inferior en grado no debe ser aplicada exclusivamente a los inductores y cooperadores necesarios, sino también a los cómplices (además de la establecida expresamente en el art. 63 CP) como resultado del empleo de una analogía *in bonam partem*¹⁰⁵⁷.

responsabilidad en los “delitos especiales”, 2014, 231 ss.; SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 288 ss.; ROBLES PLANAS/RIGGI, en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 59 ss.; MUÑOZ CONDE, *LH-Octavio de Toledo*, 2016, 231 ss..

¹⁰⁵⁵ Todas las cuales, no obstante, están vinculadas al principio de proporcionalidad. Para una explicación de las diversas soluciones, cfr. RUEDA MARTÍN, *Delitos especiales de dominio*, 2010, 83 ss.; GÓMEZ MARTÍN, en ROBLES PLANAS (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*, 2014, 173 ss.

¹⁰⁵⁶ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *La autoría*, 1991, 162 s.; *DPCrim* 77 (2005), 66.

¹⁰⁵⁷ Así también, OLAIZOLA NOGALES, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ (coord.), *Casos que hicieron doctrina*, 2.^a, 2011, 455; FRANCÉS LECUMBERRI, *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, 2017, 319. No obstante, cfr. acerca del debate de la extensión de la atenuación facultativa de la pena al cómplice, SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 77 ss.; ZUGALDÍA ESPINAR, *LH-Cobo*, 2005, 971 ss.; ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2007, 148 ss.; GÓMEZ MARTÍN, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ (coord.), *Casos que hicieron doctrina*, 2.^a, 2011, 682 s.

c) Algunos supuestos problemáticos

Tal y como advertía al inicio de este epígrafe, propongo resolver los problemas principales que se pueden presentar en materia de participación del asesor fiscal, agrupando los supuestos y señalando los casos que resulten representativos o interesantes por sus características o por la frecuencia en su realización. En consecuencia, a continuación agruparé según la actividad que realice el asesor fiscal, algunos supuestos en los que interviene en calidad de cooperador necesario o de cómplice.

1. Suministro de información

1.1. En principio, el mero suministro de información que ilustra las diferentes opciones para (in)cumplir las obligaciones tributarias de otro, incluso si incluye las alternativas que sobrepasan la frontera de lo legal, serán atípicas.

1.2. El asesor fiscal suministra información acerca de una manera concreta de proceder para evadir el pago de tributos al cliente ya decidido sobre la defraudación tributaria a la Hacienda Pública, conociendo, además, que será utilizada para tal fin dicha información. En tal caso podría responder como cooperador no necesario (como cómplice). Si bien con su conducta realiza un aporte al hecho típico y antijurídico del obligado tributario, generalmente no podrá decidir “el no” de la realización del delito y su saber técnico podrá ser reemplazado por el de otro asesor fiscal. Podrá haber situaciones no obstante, en las que, por el carácter altamente técnico y ajustado al plan del obligado tributario, se entienda dicha información un consejo implícito y pueda producirse, en cambio, una cooperación necesaria¹⁰⁵⁸.

1.3. El asesor brinda asesoría teniendo conocimiento seguro de que el representante de la empresa va a cometer un delito, pero que dicha información favorece al cliente en

¹⁰⁵⁸ MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *RDFHP* 233 (1994), 1002; *El delito fiscal*, 2.^a, 2004, 63 s., indican que “(...) cabe asimismo el auxilio al deudor tributario con la finalidad de llevar a efecto la elusión, auxilio que, dependiendo de si, a juicio del autor, su aportación era absolutamente imprescindible o no, determinará la calificación de cooperación necesaria (equiparada la penalidad a la autoría) o de mera complicidad”.

otros aspectos, pero para nada le facilita la realización concreta del delito. En tal caso no se configuraría la cooperación material con el delito y únicamente cabría plantear en algún supuesto la hipótesis de que constituyera auxilio moral o psicológico al delincuente, o bien la cuestión de si cabe alguna responsabilidad por omisión al no evitar o denunciar la realización segura del delito que se sabe que se va a producir¹⁰⁵⁹.

2. Consejo

2.1. El asesor fiscal responderá como cómplice cuando aconseja específicamente al obligado tributario para facilitarle la ejecución del delito¹⁰⁶⁰. Calificación que no cambia cuando da indicaciones sobre las manipulaciones más favorables y menos arriesgadas o recomienda el camino menos peligroso más allá de la frontera de lo lícito, porque en todo caso está superando el límite de normalidad y legalidad en el ejercicio de su profesión.

2.2. Cuando el asesor fiscal conozca que su cliente confía de tal manera en él que solo con su intervención y siguiendo en detalle su consejo llevará a cabo la conducta y que, por ello, tiene en sus manos el no de la ejecución típica, podrá responder como cooperador necesario.

3. Diseño de operaciones (con la finalidad de ahorrar o de defraudar)

3.1. Se discute ampliamente si el diseño de operaciones con la finalidad de conseguir un ahorro tributario y que encaje en la denominada ingeniería fiscal puede ser castigado penalmente. Tal y como explica SILVA SÁNCHEZ, “(...) la elusión de las responsabilidades de todo género que pueden derivarse de la actividad económica se produce frecuentemente a través de la provocación de un alejamiento formal del sujeto activo con respecto a la materialidad de la actividad misma. Dicho alejamiento tiene lugar mediante fórmulas contractuales de mayor o menor complejidad que, en

¹⁰⁵⁹ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 705.

¹⁰⁶⁰ Sobre la complicidad psíquica y los casos de consejo técnico, LÓPEZ PEREGRÍN, *La complicidad en el delito*, 1997, 311 ss.

todo caso, pueden estimarse subsumibles en el concepto de ingeniería financiera. Así, se inicia mediante la genérica creación de sociedades o aprovechamiento de estructuras sociales preexistentes, para continuar con el establecimiento de formas complejas de relación entre sociedades (administración de una sociedad mediante otra, grupos de sociedades), mediante la utilización en la administración de sujetos solo formalmente responsables (testaferros, hombres de paja) e incluso a través de la utilización de fiduciarios en la tenencia de acciones¹⁰⁶¹. En relación con este tema, del que existe una amplia bibliografía reciente, puedo afirmar, resumiendo, que la ingeniería fiscal es sofisticada pero no subterránea¹⁰⁶², por lo que no se aprecia en la conducta el elemento ocultación que caracteriza a la acción típica. La mayoría de casos se tratará de actos o negocios jurídicos en fraude de ley (o en conflicto en la aplicación de normas) que generan la necesidad de rectificar por parte de la Administración la calificación tributaria que ha sido aplicada por el declarante. Pero en todo caso, la Administración tendrá en su poder todos los datos que le permiten calificar adecuadamente el supuesto tributario¹⁰⁶³. Es cierto que se verifica una notoria artificiosidad y carencia de propósito económico válido al margen de la ventaja fiscal que se pretende con dichos actos o negocios, pero no existe una conducta fraudulenta jurídicopenalmente relevante¹⁰⁶⁴.

- 3.2. Diferente es la simulación de negocios que, en sí misma, supone la ocultación de la realización de los hechos generadores de la relación tributaria o de los datos relevantes para determinar las bases tributarias, de forma que se obstaculiza la completa y oportuna liquidación de la obligación tributaria material contributiva y su recaudación (de acuerdo a la liquidación). En este caso, mediante la simulación

¹⁰⁶¹ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 22 s.

¹⁰⁶² PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 232.

¹⁰⁶³ PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 232.

¹⁰⁶⁴ Entienden que el fraude de ley es atípico, entre otros, RODRÍGUEZ MOURULLO, en BOIX REIG (dir.)/LLORIA GARCÍA (coord.), *Diccionario*, 2008, 306; PÉREZ ROYO, en BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.), *Política fiscal y delitos*, 2007, 232.

del negocio, precisamente se simulan, disimulan o se omiten los datos que permiten la correcta liquidación de la obligación tributaria material (principal o de pagar a cuenta)¹⁰⁶⁵.

4. Suministro y contabilización de facturas falsas

4.1. La SAP Burgos 79/1999, 29-03 (ARP 1999/1152), condena al asesor fiscal como cooperador necesario por proponer la inclusión en la contabilidad de facturas falsas, que el mismo suministraba a sus clientes, realizando así una actividad imprescindible para la perpetración del delito de defraudación tributaria.

4.2. La SAP Zaragoza 76/2003, 6-03 (ARP 2003/759), condena también al asesor fiscal como cooperador necesario por suministrar facturas falsas que no respondían a operaciones mercantiles reales, registrándolas en los libros contables de la sociedad. Explicaba, asimismo, que “(...) no hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva trascendencia en el resultado final de la operación planeada, que (...) supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido”.

B. El asesor fiscal se sirve del asesoramiento como instrumento

La asesoría fiscal que presta el asesor a un obligado tributario *intraneus* puede llegar a perjudicarla gravemente. Y cuando se trata de personas jurídicas, no solo a ésta sino también a su administrador representante como consecuencia de la orientación o consejos que podrían provocar en éste un error que lo lleve a realizar el hecho típico de defraudación tributaria. No analizo, por su parte, la posibilidad de instrumentalización del obligado tributario por medio de coacción, la cual no genera especial interés para este estudio; baste con decir que podría ocurrir y que, conforme a lo dicho hasta ahora, tendría como solución la impunidad de ambos sujetos (en relación con el delito de defraudación tributaria, sin

¹⁰⁶⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO, en BOIX REIG (dir.)/LLORIA GARCÍA (coord.), *Diccionario*, 2008, 306.

perjuicio de que el asesor fiscal pueda ser responsable, al menos, de un delito contra la libertad). Del obligado tributario instrumento, porque carece de voluntad libre y, entonces, no realiza una acción típicamente antijurídica; y del asesor fiscal porque le falta la cualidad personal del delito especial.

Según se explicaba *supra*¹⁰⁶⁶, entiendo que en el delito de defraudación tributaria el dolo abarca el conocimiento de la existencia de la norma de remisión, en concreto de la obligación tributaria, y con ello la conciencia de la antijuridicidad. Entonces parece que no es posible distinguir claramente la función de llamada del dolo del conocimiento de la prohibición. Por lo que, en consecuencia, tanto un error sobre las circunstancias fácticas empíricas del hecho como un error sobre la existencia de la obligación, y con ello (habría que aceptar) sobre la prohibición, tendrían el efecto de excluir el dolo, y así estos dos errores tendrían el tratamiento de un error de tipo¹⁰⁶⁷. O, de forma más matizada, como afirma DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, ciertamente quien sabe que tiene una deuda tributaria y una obligación de pagar difícilmente va a poder ignorar la prohibición del incumplimiento de la obligación, sin embargo, ello significará que en este ámbito sean prácticamente impensables supuestos de error de prohibición, lo que no implica que se confundan presupuesto de la prohibición (existencia de la deuda tributaria) y prohibición misma, sino que en todo caso ambos son más inseparables que en la mayoría de las figuras del delito¹⁰⁶⁸.

Conforme a esta interpretación, podrían darse ciertas lagunas de punibilidad provenientes de la exclusiva comisión dolosa del delito. No obstante, como advierte también DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, es posible que pronunciarse por el error de tipo en los supuestos de ignorancia o equivocación sobre la obligación jurídico-tributaria material no suponga una extensión de la impunidad en este ámbito de conductas de defraudación

¹⁰⁶⁶ Remito de manera general a la toma de postura del cap. III, p. 170 ss.

¹⁰⁶⁷ En este sentido, *vid.* FAKHOURI GÓMEZ, *LLP* 2011-82, 68 ss.

¹⁰⁶⁸ Así, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 408 s.; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 227. Cfr., además, MUÑOZ CONDE, *El error*, 1989, 60, 107, 129 s., *passim*; *PG*, 2.^a, 1996, 405; en MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, *PG*, 7.^a, 2007, 384; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *DPEE*, *PG*, 5.^a, 2016, 427.

tributaria. Esto es así porque, aunque la idea del asesoramiento suele vincularse al error de prohibición y a su vencibilidad o no, debe señalarse aquí que incluso para la apreciación de un error de tipo o uno de subsunción es importante tener en cuenta la situación real de la mayoría de los sujetos con capacidad económica para cometer un delito fiscal. Suele tratarse de sujetos muy bien asesorados por expertos en Derecho tributario y, en consecuencia, salvo casos excepcionales, no es fácil que incurran en errores de tipo vencibles o invencibles, que en ambos casos eximirían de responsabilidad penal, por ignorar la existencia de una deuda tributaria¹⁰⁶⁹.

Los problemas a los que aludiré se generan generalmente cuando el error en el que incurre el obligado tributario *intraneus* proviene o tiene causa en el asesoramiento erróneo, el cual eventualmente generará para el asesor las siguientes responsabilidades. Una civil derivada de su acto ilícito o incluso delictivo, una penal correspondiente al delito de deslealtad profesional dolosa o imprudente del art. 467.2 CP (por perjudicar de manera manifiesta los intereses del cliente), y además, con especial relevancia, otra penal como partícipe del delito de defraudación tributaria, que analizaré a continuación y que entraría, en su caso, en concurso ideal con el delito de deslealtad profesional (por afectar cada delito a bienes jurídicos diferentes).

Cabe señalar, en todo caso, que no existen pronunciamientos jurisprudenciales que analicen el problema del error. De hecho, BACIGALUPO ZAPATER, de forma crítica comenta que: “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. Es claro que no es lo mismo saber que está prohibido matar o robar, que entender una ley en la que están establecidos los criterios con los que se rige, por ejemplo, la exclusión de la doble imposición o el régimen de transparencia fiscal. Es evidente, por lo tanto, que si los jueces técnicos admiten ser asesorados al respecto, será mucho más frecuente que el ciudadano lego tenga errores interpretativos de las leyes

¹⁰⁶⁹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *El error sobre elementos normativos*, 2008, 409 n. 234; en CORCOY BIDASOLO/GÓMEZ MARTÍN (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ (coord.), *Fraude a consumidores y DP*, 2016, 375.

fiscales, que afectarán a la concurrencia del dolo del delito o a la culpabilidad, según el punto de vista que se adopte (teoría del dolo o de la culpabilidad)”¹⁰⁷⁰.

Las conductas del asesor fiscal que presta asesoramiento jurídico-económico deben ser analizadas desde dos perspectivas. En primer lugar, desde el punto de vista de su repercusión sobre la exclusión o atenuación de la responsabilidad penal del asesorado. En segundo lugar, desde la perspectiva de la fundamentación de la propia responsabilidad penal del asesor¹⁰⁷¹.

i) Evaluación de la conducta del asesorado

a) Actuación en error de tipo del asesorado

El obligado tributario *intraneus* (o sus representantes) actuaría ante la Administración en un error de tipo cuando la asesoría jurídica le impide conocer algún elemento fáctico o normativo del tipo o le hace creer equivocadamente que en su actuar concurren los presupuestos de una causa de atipicidad o de justificación¹⁰⁷² y, además, cuando la asesoría jurídica le hace creer equivocadamente que la conducta tributaria que va a realizar es lícita. Este error, de ser objetivamente invencible, excluiría el dolo y la imprudencia en la actuación de cualquier obligado tributario persona jurídica o representante de empresa cuidadoso y diligente que no esté frente a ningún motivo objetivo para sospechar acerca de la veracidad de la información fáctica o jurídica que le ha dado el asesor (art. 14.1, inciso primero, CP). Explica LUZÓN PEÑA que “(...) lo que se representa el cliente es una conducta que, con esos elementos representados, objetivamente no está prohibida –no se está representando aquí una conducta objetivamente prohibida, pero que él no lo sabe- y por tanto no hay motivos para abstenerse de realizarla si no hay indicios manifiestos de que la información puede ser errónea. Tal exclusión de dolo e imprudencia por error objetivamente invencible,

¹⁰⁷⁰ BACIGALUPO ZAPATER, *DLL* 2016-8715, 8.

¹⁰⁷¹ Así también, SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, 80.

¹⁰⁷² La doctrina mayoritaria considera que el error en los presupuestos de una causa de justificación se equipara al error de tipo estricto. Así la mayoritaria teoría restringida de la culpabilidad y la teoría del dolo, mientras que sólo la teoría estricta de la culpabilidad considera error de prohibición el error sobre los presupuestos de una causa de justificación. Cfr. ampliamente TRAPERO BARREALES, *El error*, 2004, 590 ss. También, LUZÓN PEÑA, *Curso de DP, PG*, 1996, 469 ss.

que no es sino una modalidad de caso fortuito, naturalmente excluye la responsabilidad criminal del cliente según el art. 14.1, inc 1^o¹⁰⁷³.

No obstante, en otros casos en los que sí haya datos sospechosos en las circunstancias que deberían impulsar a un obligado tributario persona física o representante de empresa precavido y cuidadoso a comprobar la veracidad de la información recibida, entonces el error será objetivamente vencible y su actuar será imprudente (art. 14.1, segundo inciso, CP). Aunque claro, como para el delito de defraudación tributaria no está prevista la comisión imprudente, entonces el empresario incurrirá solo en responsabilidad civil o administrativa, conforme al sistema de *numerus clausus* del art. 12 CP.

Puede haber sospechas, por ejemplo, cuando la información recibida sea tan disparatada y desatinada que se genere la necesidad de consultar una segunda opinión. También, por el contrario, puede pensarse que el grado de complejidad técnica de la asesoría prestada impida entrever algún tinte de ilicitud en la misma.

Por las peculiaridades del delito de defraudación tributaria, en todos los casos de informaciones dudosas se configurará un error de tipo, siempre, claro está, que el asesorado crea y confíe en la información errónea y por tanto no sea consciente de que su conducta puede ser delictiva y no lo descarte, es decir, siempre que no obre en una situación, paralela al dolo eventual, de conocimiento o conciencia eventual de la antijuridicidad¹⁰⁷⁴.

b) Actuación en error sobre la punibilidad del asesorado

En los casos en que el error del obligado tributario *intraneus* (o sus representantes) recaiga sobre la prohibición penal de la conducta, es decir, cuando conozca que la acción es ilícita pero considere que se trata de un simple ilícito extrapenal, incurre en un error sobre la punibilidad. Este error que mayoritariamente es considerado irrelevante, para un sector

¹⁰⁷³ Normalmente, no obstante, éste sería un error de prohibición. Cfr., al respecto, LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 695. También, LUZÓN PEÑA, *Curso de DP, PG*, 1996, 445.

¹⁰⁷⁴ Cfr. LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 693. También, TRAPERO BARREALES, *El error*, 2004, 598 s.; OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 68 ss.

minoritario¹⁰⁷⁵, aunque creciente, posee cierta importancia vinculada al reconocimiento de la disminución de la posibilidad de motivarse por la norma, como consecuencia, justamente, de la creencia según la cual la conducta es ilícita pero no delictiva¹⁰⁷⁶. Entonces, en palabras de LUZÓN PEÑA, dicho conocimiento no excluye completamente la accesibilidad a la norma prohibitiva, “(...) por lo que la culpabilidad en ningún caso quedará excluida pero sí deberá apreciarse disminuida, máxime si tal error es subjetivamente invencible pero también si era vencible, una atenuante muy cualificada (art. 66.1.2 CP) por analogía (art. 21.6 CP) con la especial atenuación de pena, también por disminución de la culpabilidad, del art. 14.3, inciso 2, para el error de prohibición vencible”¹⁰⁷⁷.

ii) *Evaluación de la conducta del asesor fiscal*

Ahora analizaré, desde el punto de vista del asesor fiscal, los supuestos que podrían generarle responsabilidades por el delito de defraudación tributaria, en consideración a si actúa de manera dolosa, imprudente o en error.

a) *Asesoría de mala fe y sin error*

El asesor que informa de mala fe (sin estar actuando en error) y en cambio sí con dolo (directo o al menos eventual) de provocar o poder provocar un error en el cliente que le llevará a cometer el hecho objetivamente delictivo, no responderá penalmente porque lo impide la naturaleza de delito especial propio del tipo penal del art. 305 CP. No es posible la autoría mediata del asesor fiscal, por mucho que determine el hecho objetiva y positivamente y de manera dolosa, si no tiene la cualidad específica exigida por el tipo penal.

¹⁰⁷⁵ Así, sobre todo, pero no sólo, LUZÓN PEÑA, *Curso de DP, PG*, 1996, 463; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *LH-Torio*, 1999, 357; *El error sobre elementos normativos*, 2008, 163.

¹⁰⁷⁶ *Vid.* OLAIZOLA NOGALES, *El error de prohibición*, 2007, 61-65, para conocer los criterios para su aplicación y para la determinación de su vencibilidad e invencibilidad.

¹⁰⁷⁷ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 694.

b) Asesoría en error

El asesor que induce a error al representante de la empresa porque él mismo actúa en un error, es un supuesto que perfectamente puede ocurrir en materia de defraudación tributaria, por la complejidad y alto nivel técnico de la normativa, de los que se ha hablado tantas veces en este trabajo. En estos casos en los que las circunstancias hicieran incurrir al asesor en un error de tipo objetivamente vencible o invencible -para un buen asesor, un “asesor medio ideal”-, que provocara a su vez un error de tipo en el empresario, daría lugar a que se excluyese el dolo de sus conductas, y en consecuencia, las actuaciones de ambos quedarían contenidas en los supuestos de caso fortuito y riesgo permitido¹⁰⁷⁸.

c) Asesoría correcta

Por último, podría haber casos en los que, aunque el representante de la empresa realice una acción que *a posteriori* sea considerada como ilícita por el juzgador, esté guiada por cierta información recibida del asesor bajo la advertencia de que es dudosa pero que, en su opinión, es lícita. Tal asesoramiento realmente no induce a error al cliente si éste ha recibido todas las posibilidades interpretativas en la teoría y en la práctica de una cuestión controvertida e interpretable¹⁰⁷⁹. Y si, pese a todo, el cliente no lo entendiera bien y le provocara un error, tal información del asesor sería objetivamente diligente y se movería dentro del riesgo permitido *ex ante*¹⁰⁸⁰, no generando responsabilidad penal para él.

iii) Participación por omisión

Por último, el asesor fiscal puede comportarse omisivamente respecto de la actuación delictiva que conoce que su cliente ha realizado o va a llevar a cabo¹⁰⁸¹. Así, la omisión consistiría en no poner medios para evitar o impedir los delitos del cliente, o bien, para

¹⁰⁷⁸ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 698 s.

¹⁰⁷⁹ Sobre la interpretación razonable de la norma y el riesgo permitido en el Derecho sancionador tributario, *vid.* CHOCLÁN MONTALVO, *LL* 2005-2, 1459 ss.

¹⁰⁸⁰ LUZÓN PEÑA, *LH-Landrove*, 2011, 700.

¹⁰⁸¹ En relación con la participación por omisión, *cfr.* LUZÓN PEÑA, *Estudios Penales*, 1991, 225-250; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *PJ* 24 (1991), 203 ss.; *EPB*, 2002, 986; *NFP* 71 (2007), 143 s.; *REJ* 10 (2008), 57 s.

denunciar los ya cometidos. Al respecto cabe apuntar que, a pesar de que la ley tiene previstos tres clases de deberes para los ciudadanos en orden a impedir la comisión de delitos [a) un deber genérico en el art. 450 CP de impedir o hacer impedir por las autoridades determinados delitos muy graves, b) el deber de socorro a personas en peligro manifiesto o grave del art 495 CP, y c) una tercera clase de deberes especiales para determinados profesionales, de abstención o garantía o de deberes específicos de actuación positiva¹⁰⁸²], ninguno de ellos le ha sido impuesto legalmente al asesor fiscal en relación con el delito de defraudación tributaria. Diferente es la situación en relación con el delito de blanqueo de capitales.

¹⁰⁸² Al respecto, *vid.* en detalle ROBLES PLANAS, *DLL* 2008-7015, 7 ss.

CONCLUSIONES

1. La doctrina coincide en señalar que nos encontramos en el contexto de un delito de resultado que exige un cierto perjuicio patrimonial, lo que resulta plenamente congruente con las posturas de orientación patrimonial, pero exige una mayor concreción del bien jurídico desde posturas funcionalistas. En cualquier caso, ambas corrientes convergen en identificar un resultado típico decididamente cuantificable, representado en una recaudación incompleta, incorrecta o defectuosa de los “tributos” o “de la deuda tributaria o de la concreta pretensión u obligación tributaria” de, al menos, 120.000 euros, conforme al art. 305 CP. Así, el bien jurídico inmediato de las tesis funcionales coincidiría, en términos generales, con el bien jurídico mediato de las tesis patrimoniales.

Desde este planteamiento, es necesario deslindar conceptualmente diferentes niveles de lesión de un objeto (material y jurídico) complejo, para lo cual considero conveniente definir el bien jurídico protegido de una manera dual, concretando un bien jurídico inmediato y un bien jurídico mediato, para que el bien jurídico pueda desempeñar completamente sus funciones.

La lesión del objeto material expresado en la incompleta, incorrecta o defectuosa recaudación de los ingresos tributarios, ya sea mediante la elusión del pago de tributos o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta o la obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales, remite a un objeto de naturaleza patrimonial y pública. En tanto en cuanto ingresos tributarios, el objeto material posee unos atributos por cómo nace, por quién lo percibe y por su destino, que lo hacen en sí mismo valioso y digno de protección jurídica. Sin embargo, esta formulación es todavía general y requiere una concreción ulterior adicional en la particular obligación material jurídico-tributaria que nace de la aplicación de los tributos y que supone, además, diferenciar entre los dos injustos penales contenidos en el art. 305 CP.

En las modalidades típicas de elusión del pago de tributos, disfrute indebido de beneficios fiscales y obtención indebida de devoluciones, que estarían contenidas en el tipo

de injusto de “defraudación tributaria”, el objeto material es la obligación tributaria principal contributiva. Ésta se define en el art. 19 LGT y consiste en una obligación de dar una prestación pecuniaria, una suma de dinero. Esta obligación nace entre un sujeto, el contribuyente, y una Administración, como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, por ser manifestación de capacidad económica en el caso de los impuestos (o por hacer una utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público en el caso de las tasas, o por la obtención 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 en el caso de las contribuciones), es decir, lo que se conoce como hecho imponible. Este deber de contribuir, de pagar un tributo, proviene a su vez del art. 31.1 CE y existe para sostener los gastos públicos conforme a un principio redistributivo. Ahora bien, en las modalidades típicas de elusión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y elusión de cantidades que se hubieran debido ingresar a cuenta de retribuciones en especie, que se corresponden con el injusto que denominé “defraudación del pagador a cuenta”, el objeto material está constituido por la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, sean retenciones o ingresos a cuenta (más lo pagos fraccionados). Esta obligación está definida en el art. 23 LGT y consiste, también, en una obligación de dar una prestación pecuniaria a cuenta de la principal, pero autónoma respecto a aquélla, y cuyo importe es deducible de la cuota resultante de la obligación principal. El ingreso anticipado, es decir, el ingreso de lo retenido o el ingreso a cuenta, constituyen el cumplimiento de una obligación específica, diferente de la obligación tributaria principal contributiva que consiste en retener los porcentajes de los beneficios establecidos normativamente y realizar los ingresos.

En consecuencia, el resultado típico se realiza con la lesión del objeto material de la específica obligación tributaria, sea la obligación tributaria principal contributiva o de realizar pagos a cuenta, que se concretaría, en un sentido análogo al que sostiene la doctrina mayoritaria, en una recaudación incompleta, incorrecta o defectuosa de la cuota tributaria (del ingreso tributario), y por tanto cuantificable, con el requisito de una cuantía mínima (más

de 120.000 euros), de naturaleza ciertamente patrimonial y pública. Pero este resultado típico tiene, además, un presupuesto: la incorrecta liquidación del tributo.

La fase de gestión o de liquidación de la obligación jurídico-tributaria va desde el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, desde la realización del hecho imponible, hasta la liquidación de la deuda, momento oportuno para determinar el contenido y el monto de la concreta obligación material. La fase de recaudación, en cambio, comienza con la liquidación de la deuda y llega hasta el pago del tributo o la devolución de la cantidad retenida en exceso, y su objetivo consiste en asegurar el pago de la obligación que ya fue fijada en la liquidación tributaria. Así, una incorrecta liquidación de la concreta obligación tributaria material impedirá al acreedor conocer la deuda y afectará definitivamente a su posterior recaudación, mientras que una obligación tributaria bien liquidada pero mal recaudada afectará solo temporalmente su recaudación. Es en la fase de liquidación de los tributos cuando se impide concretamente conocer a la Hacienda Pública el verdadero importe de la prestación pecuniaria exigible, es decir, de la cuota tributaria, que incluye ya el cálculo de los beneficios fiscales o el cálculo de la cantidad a devolver si la cuota tributaria calculada es menor a lo retenido (cuando el tributo está sujeto a retenciones).

De esta manera es posible distinguir el bien jurídico protegido por el delito previsto en el art. 305 CP, de defraudación tributaria, de aquellos otros protegidos por los delitos previstos en el art. 257.3 CP, de insolvencias punibles, y en los arts. 259 CP y 259 bis. 3.^a CP, de alzamiento de bienes, que incluirían también el interés patrimonial de las correspondientes Haciendas Públicas pero concretado en un derecho de crédito que ha de ser lesionado en la fase de recaudación de los tributos.

La lesión del objeto material (y del bien jurídico) del delito de defraudación tributaria ocurre cuando la correspondiente Hacienda Pública, que es la titular de la concreta obligación tributaria material realmente existente, no va a poder exigir su pago en la sucesiva fase de recaudación del tributo porque, simplemente, desconoce su existencia, y entonces la falta de pago o la devolución indebida pueden volverse definitivos. La plena realización de la obligación tributaria solo es posible cuando el deudor, primero, reconoce su deuda

liquidándola correctamente (y correcto en el sentido de completo y oportuno) y, segundo, la paga; o cuando de un modo coactivo la deuda le es liquidada por la Administración, dependiendo del tributo, y la paga.

En coherencia con lo anterior, considero que en el delito de defraudación tributaria, el resultado típico aparece totalmente expresado “en la incorrecta liquidación y recaudación de la concreta obligación tributaria material”, que supone una formulación puntual del modo de realización del perjuicio pecuniario a los ingresos tributarios que se le causa a la correspondiente Hacienda Pública (en un sentido objetivo). Ahora bien, este resultado material será jurídicamente valorado como disvalioso en la medida en que las concretas obligaciones jurídico-tributarias materiales (la obligación tributaria principal contributiva y la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta) que son obligaciones pecuniarias de dar una suma de dinero, constituyen una contribución que está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y su existencia proviene del diseño constitucional de un sistema tributario que se basa en los principios de justicia, igualdad y progresividad, que, adicionalmente, en el caso de la obligación tributaria principal, nace de una manifestación de capacidad económica.

De esta forma quedan conceptualmente diferenciados el objeto material del delito del objeto jurídico del mismo (de su valoración), aunque puede entenderse que las formulaciones se corresponden o coinciden. En términos positivos, la definición de bien jurídico podría ser expresada, en consecuencia, como el interés patrimonial de la correspondiente Hacienda Pública concretado en la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material (principal o de pagar a cuenta).

Ahora bien, si se analizan los bienes jurídicos en concreto de cada uno de los injustos contenidos en el art. 305 CP nos encontramos con los siguientes resultados:

En relación con el injusto de defraudación tributaria del contribuyente, la obligación tributaria principal (precisamente) contributiva consiste en una prestación pecuniaria que, conforme al art. 2.1 LGT tiene además la naturaleza de “ingreso público”, está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y su existencia depende del diseño constitucional previsto en el art. 31 CE de un sistema tributario que se basa en la capacidad económica. En

consecuencia, entiendo que la obligación tributaria principal contributiva, en tanto en cuanto (exclusivamente) prestación pecuniaria, ya posee en sí misma, por cómo nace, por su naturaleza y por su afectación, una dimensión solidaria y redistributiva (en la vertiente de los ingresos públicos, de la carga de la contribución) que la hace ya valiosa y digna de protección.

En relación con el injusto que denominaba defraudación del pagador a cuenta, la obligación tributaria autónoma de pagar a cuenta una suma de dinero que soporta un tercero (el contribuyente), tiene también naturaleza de ingreso público, está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y, es más, forma parte de un sistema tributario que tiene génesis constitucional. Pero carece del elemento central, su nacimiento no depende de la manifestación de capacidad económica. Por lo tanto, no tiene una dimensión solidaria ni redistributiva, sino, a mi entender, tiene una dimensión recaudatoria y preventiva de la economía sumergida, con base en un deber de colaboración a la Administración.

Sin embargo, la doctrina absolutamente mayoritaria, independientemente de su orientación patrimonial o funcional, hace referencia al art. 31 CE para justificar la trascendencia constitucional del bien jurídico protegido por el art. 305 CP, sin tomar en consideración que este artículo contiene dos injustos penales. Uno que queda amparado por la regulación constitucional según la cual “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”, pero también otro que no nace del deber constitucional de contribuir. Y en consecuencia, mientras que la obligación tributaria principal contributiva, que es pecuniaria, ya posee en sí misma, por cómo nace, por su naturaleza y por su afectación, una dimensión solidaria y redistributiva (desde la perspectiva de los ingresos públicos y en la distribución de la carga de la contribución) que la hace valiosa y digna de protección (penal), a obligación tributaria de realizar ingresos a cuenta carece de esta dimensión haciendo más difícil la justificación de su protección penal, más allá de la protección de un interés recaudatorio.

En consecuencia, estamos hablando de un bien jurídico supraindividual expresado como el interés patrimonial de la correspondiente Hacienda Pública concretado en la correcta

(en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la concreta obligación tributaria material, cuya lesión tiene que entenderse en términos de menoscabo o afectación y no de destrucción.

Por coherencia con la interpretación que sostengo del bien jurídico inmediato, considero que debe tomarse también como referencia la institución jurídico-tributaria base, el tributo, para concretar el bien jurídico mediato. En este caso, resulta conveniente superar la vertiente patrimonial de la concreta obligación tributaria material, para centrarse en el análisis de esta institución jurídico tributaria de manera comprensiva. Ya no estaríamos hablando de los atributos de la concreta obligación pecuniaria, componente de los ingresos tributarios de la correspondiente Hacienda Pública, como adjetivos inherentes a su existencia y considerados exclusivamente en la vertiente del ingreso, sino de las demás dimensiones del tributo, es decir, a sus funciones financiera, político-económica y de justicia. Conceptualmente serían plenamente separables la vertiente patrimonial del tributo (con sus atributos que lo hacen merecedor de protección penal) de las demás funciones que está llamado a cumplir. Y este razonamiento se extendería además a los ingresos tributarios como componentes de los ingresos públicos.

El bien jurídico mediato estaría representado, en consecuencia, por las funciones del tributo. Pero puede entenderse como una suerte de círculos concéntricos, en los que el núcleo está compuesto por el tributo, pero en cuanto componente del sistema tributario y, a su vez, componente del sistema financiero del Estado en conjunto. Estos círculos se construirían de manera idéntica en relación con el bien jurídico inmediato, en el que el núcleo estaría compuesto por la concreta obligación tributaria material como componente de los ingresos tributarios, incluidos, a su vez, en los ingresos públicos y, si se quiere, integrados en el patrimonio de la correspondiente Hacienda Pública.

Finalmente, del entendimiento del bien jurídico en estos términos, resulta especialmente interesante la ulterior relación entre los ingresos públicos y el gasto como principal medio de garantía de los Derechos fundamentales (más allá de la vertiente de los meros gastos públicos).

2. No toda forma de manifestación de perjuicio económico está comprendida en el tipo, siendo unánime la doctrina al excluir los casos de mera falta de pago de la deuda tributaria. El impago de la deuda tributaria por el contribuyente cuando el acreedor Hacienda Pública conoce su existencia, menoscaba la recaudación de los ingresos tributarios, pero la obligación tributaria principal contributiva no sufre lesión alguna porque la Hacienda Pública tiene procedimientos propios para poder asegurarse el cobro de sus créditos. Incluso en el caso en que el contribuyente se sustraiga de la obligación de pagar poniéndose en una situación de insolvencia, no resultaría lesionada la obligación tributaria principal contributiva, sino otros bienes jurídicos diferentes.

En este sentido, el delito de defraudación tributaria podría tener dos resultados materiales en vez de uno: “incompleta recaudación”, con el presupuesto “incorrecta liquidación”. Uno primero que consistiría en la correcta liquidación de la obligación tributaria principal contributiva; y uno segundo, que consistiría en su efectiva recaudación, o recaudación conforme a la liquidación, o simplemente en su recaudación. Porque si la recaudación fuese incompleta, o defectuosa, o no conforme, teniendo como base o referencia la obligación tributaria bien liquidada, nos encontraríamos en el ámbito que explicaba anteriormente. Pero tampoco bastaría la mera correcta liquidación sin la posterior recaudación, porque la lesión supone, en todo caso, un perjuicio patrimonial, un no ingreso o una devolución de más de 120.000 euros. La consumación del delito solo se produce con el no ingreso o el ingreso mermado o con la obtención de la devolución de más de 120.000 euros.

En particular, en la modalidad genérica de elusión del pago de tributos, es preciso diferenciar entre los tributos que requieren de autoliquidación y los que llevan aparejado un acto administrativo de liquidación. Para los primeros, el delito se consuma cuando no se produce el pago del tributo o se realiza en una cuantía menor, desde el instante en que el tributo es exigible y trascurrido el último día de plazo para hacerlo exigible. Ahora bien, en cuanto a los tributos con acto administrativo de liquidación, el momento consumativo se entiende que ocurre cuando el sujeto se encuentra fuera del periodo voluntario de pago -el último día de periodo voluntario- y no ha realizado el ingreso de la deuda por la cantidad que

le ha señalado la Administración tras la previa incorrecta liquidación de la deuda. En el caso de la obtención indebida de devoluciones, el perjuicio se produce desde que la Hacienda paga, en el momento en que tiene lugar la efectiva entrega de la devolución, como consecuencia del acto expreso de la Administración en el que se reconoce el derecho a la misma. Para las modalidades de disfrute de beneficios fiscales y de no ingreso las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, se aplican las mismas reglas de la elusión de pago de tributos, es decir, la consumación se producirá a partir del último día en que debió realizarse el ingreso sin que éste se produzca.

En definitiva, el objeto material se identifica en los términos “los tributos”, “las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”, “los ingresos a cuenta de retribuciones en especie”, “las devoluciones” y “los beneficios fiscales”, concretándose en la particular obligación jurídico-tributaria material (principal o de realizar ingresos a cuenta). La conducta típica se define con la delimitación del alcance del verbo rector “defraudar” en estrecha conexión con las modalidades típicas previstas con los gerundios “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” (indebidamente beneficios fiscales). Y el resultado típico se concreta en una “cuota defraudada” o en un “importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta” o en “devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados”, que tienen que exceder de la cuantía de 120.000 euros.

3. La caracterización de los elementos típicos como elementos descriptivos o normativos (o de otra naturaleza, pero afines a ellos) permite ubicar correctamente los problemas dogmáticos (con razón o sin ella, se les ha otorgado importancia a efectos de la determinación del dolo y del error). Y, además, nos facilita estudiar de manera ordenada las cuestiones asociadas a cada elemento según una línea argumental que se ocupe, una vez determinada su naturaleza, de la decisión acerca de cómo debe abarcar el dolo cada uno de dichos elementos, así como las consecuencias que de ello pueden derivarse a efectos de abordar los problemas del error.

En mi opinión, el delito de defraudación tributaria es un tipo penal que contiene predominantemente elementos normativos en sentido amplio en cuanto se halla compuesto en su mayoría por elementos que resultan solo comprensibles a través de la interpretación de normas de Derecho tributario.

Dentro de los elementos normativos en sentido amplio (según la definición que acojo), no solo están contenidos los (podrían ser) llamados “elementos normativos en sentido estricto”, sino también otras categorías que poseen una naturaleza particular que los hace diferenciables de estos, con importantes consecuencias para la determinación del dolo y para la teoría del error.

Para interpretar adecuadamente quiénes son los sujetos (activo y pasivo) del delito, es necesario acudir a la normativa tributaria. El Derecho tributario regula el nacimiento, desarrollo y cumplimiento de la concreta obligación jurídico-tributaria material y, por tanto, conforme a la particular regulación de un tributo en concreto, es el que define los extremos de la relación. Así, quién puede ser contribuyente (el titular de la obligación tributaria principal contributiva) o pagador a cuenta (el titular o sujeto pasivo de la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, sea retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta) y quién es, también, el acreedor de la obligación pecuniaria (la Hacienda Pública estatal, o una particular Hacienda Pública autonómica, foral o local).

La inclusión en el tipo de la expresión “por acción u omisión” resulta superflua por dos razones. Se trata de elementos normativos comunes a todos los tipos de la Parte especial, que se derivan de construcciones dogmáticas y que se refieren a normas de la Parte general del CP, en especial a los arts. 7 y 11 CP. Por otra parte, la posibilidad de comisión por omisión del delito de defraudación tributaria no depende de la expresa autorización por el legislador para que así sea, sino de la interpretación y configuración del tipo objetivo previsto en el art. 305 CP.

Respecto a los verbos típicos, junto al rector “defraudar”, nos encontramos con las formas de gerundio “eludiendo”, “obteniendo” y “disfrutando”. Como ya he señalado, nos encontramos con dos injustos penales perfectamente diferenciables pero que cuesta

identificar claramente en la literalidad del tipo penal. Por un lado, la elusión del pago de tributos, el disfrute indebido de beneficios fiscales y la obtención indebida de devoluciones, que se refieren a la obligación tributaria principal contributiva, de la que el sujeto obligado es el contribuyente y que conforman el injusto de defraudación tributaria en sentido estricto. Por otro, la elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y la elusión del pago de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, que se refieren a la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, de la que el sujeto obligado es el pagador a cuenta (el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta) y que conforman un injusto distinto, de defraudación del pagador a cuenta.

Entiendo que la modalidad típica de disfrute indebido de beneficios fiscales en el delito de defraudación tributaria resulta superflua porque esta categoría no representa un concepto sustancialmente diferente al de la elusión del pago de tributos. El disfrute indebido de beneficios fiscales se derivará de la aplicación de normas excepcionales que producirán, en todo caso, una falta total de ingreso o un ingreso inferior al debido o una devolución. Habría bastado con la referencia a defraudar eludiendo el pago de tributos, y regular el injusto de defraudación del pagador a cuenta en otro numeral del artículo, como ya hace el legislador con las defraudaciones cometidas contra la Hacienda Europea en el art. 305.3 CP, o directamente en otro artículo. De esta forma se evitaría la confusión de verbos, adverbios y categorías fiscales en el art. 305.1 CP.

El hecho de que las modalidades típicas estén expresadas con gerundios, significa, en mi opinión, la realización simultánea de las dos acciones: defraudar eludiendo, obteniendo o disfrutando.

Conforme a una interpretación restrictiva del art. 305.1 CP, en relación con el art. 305.2 CP, hay que entender que la cuantía debe ser alcanzada por cada una de las modalidades típicas de manera individual 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.

Todos los verbos típicos son elementos descriptivos puesto que no hacen referencia a norma jurídica o extrajurídica alguna, sino que su contenido y límites son precisados de

manera autónoma por el Derecho penal. Ciertamente es, no obstante, que a pesar de tratarse de elementos descriptivos, parece evidente que en la tarea de precisar su contenido se hace necesaria la referencia a otros elementos que sí son normativos, particularmente con el objeto material.

Las expresiones “tributos”, “cantidades retenidas, cantidades que se hubieran debido retener”, “ingresos a cuenta”, “devoluciones y beneficios fiscales”, expresan el objeto material. En mi opinión, todos son elementos normativos en estricto sentido y tendrían las siguientes características: (i) específicos o explícitos (“escritos”), porque están expresamente contenidos en el precepto penal de la Parte especial del CP y cumplen la función de distinguir este tipo de otros afines; (ii) pertenecen al tipo objetivo del injusto, puesto que definen el objeto material; (iii) son jurídicos, porque hacen remisión a normas jurídico-tributarias; (iv) son, finalmente, de sentido, puesto que las normas de referencia ayudan a hacer comprensible su sentido jurídico-tributario.

En cuanto al adverbio “indebidamente”, es utilizado en relación con las modalidades típicas de obtención de devoluciones y disfrute de los beneficios fiscales, y no solo en relación con la primera de ellas.

A mi juicio, el elemento “indebido”, interpretado en conjunto con los demás elementos de las dos modalidades típicas (defraudar obteniendo devoluciones y defraudar disfrutando de beneficios fiscales), no consigue añadir una infracción adicional de normas que produzca que la conducta suponga una perturbación desvalorada y prohibida de bienes jurídicos en el contexto de la regla, que es obtener devoluciones y disfrutar de beneficios fiscales de manera ajustada a Derecho. Siendo las cosas así, se podría suprimir perfectamente el término “indebido” y persistiría la naturaleza defraudatoria de las conductas de obtención de devoluciones y de disfrute de beneficios fiscales. Razón por la cual, la relación regla-excepción continuaría siendo la habitual: la regla es que la realización del tipo positivo o estricto suponga una perturbación antijurídica de bienes jurídicos y la excepción es que las causas de justificación autoricen tal perturbación y eliminen su carácter antijurídico.

El término “indebido” no remite al conjunto o totalidad del ordenamiento jurídico para poder completar la descripción típica. En todo caso el carácter indebido de una devolución o de un beneficio fiscal tendría que ser determinado por referencia (exclusiva) a la normativa tributaria, aunque ésta pueda, a su vez, apoyarse en otros ámbitos del Derecho como el civil, el administrativo o el mercantil. Pero, la ilegalidad o la contrariedad a Derecho de una devolución tendrían como marco de referencia el Derecho tributario y no la totalidad del ordenamiento jurídico.

En consecuencia, a mi entender, o el elemento indebidamente es simplemente superfluo en el tipo penal, o quizás, sencillamente y con razón podría interpretarse conforme a la primera acepción de “indebido” según el Diccionario de la RAE: “que no es obligatorio o exigible”, y no, como mayoritariamente se viene haciendo, en el sentido de “ilícito, injusto o falta de equidad”, que se corresponde, por su parte, con la segunda acepción. En suma, el elemento “indebidamente” no sería un elemento normativo o afín (de valoración global del hecho) sino solo un elemento descriptivo.

El tipo básico regula la cuantía que debe superarse para entenderse realizado el delito, que es de 120.000 euros. Éste es un elemento descriptivo. El numeral segundo del artículo se ocupa de especificar las reglas que hay que seguir a los efectos de determinar la cuantía. Se trata de un elemento perteneciente al tipo y no meramente una condición objetiva de punibilidad.

En resumen, la averiguación de las características y el contenido que posee cada elemento contenido en el tipo penal del art. 305.1 CP, no pretende ser una tarea clasificatoria sino el primer paso en el análisis del tipo subjetivo del injusto del delito de defraudación tributaria, para después poder decidir qué y cómo debe abarcar el elemento cognoscitivo del dolo y cuándo puede darse un error sobre cada uno de los elementos y qué clase de error es.

4. Conforme a mi interpretación del art. 305.1 CP, considero que el tipo subjetivo del delito de defraudación tributaria no precisa de la constatación de un elemento subjetivo adicional al dolo, ya fuese éste el ánimo de lucro o el ánimo defraudatorio, por dos razones principales. Entiendo que el debate en este sentido nació conforme a una necesidad concreta

y coyuntural, la de excluir la posibilidad de la comisión imprudente del delito de defraudación tributaria de los CP anteriores al actual, necesidad que ya desapareció, pero que, por inercia, se ha extendido hasta nuestros días.

La conducta de defraudar a la Hacienda Pública tiene que ser dolosa. La concepción del dolo que se defiende en este trabajo (dolo objetivamente malo), implica la exigencia de conocimiento y voluntad de realizar todos los elementos objetivos del tipo total de injusto, es decir, tanto los elementos objetivos positivos del tipo de injusto, del tipo indiciario o estricto, como los elementos negativos del tipo, esto es, la ausencia de los presupuestos objetivos o materiales de las causas de atipicidad y de justificación. Solo la concurrencia en la conducta de todos estos elementos o circunstancias contenidas en el tipo penal del art. 305 CP (explícita e implícitamente) hace que se realice realmente un hecho típicamente prohibido de defraudación a la Hacienda Pública. No se requiere, por su parte, conocimiento de la antijuridicidad, de la concreta valoración jurídica negativa ni, en consecuencia, de la prohibición que recae sobre la conducta.

El sujeto activo tiene que conocer que se encuentra en uno de los extremos de una particular relación jurídica-tributaria material, sea ésta la principal o la de realizar pagos a cuenta. Por ello, debe saber que, desde el punto de vista del Derecho tributario, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal contributiva, el “contribuyente”, o el sujeto pasivo de la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta, el “retenedor” u el “obligado a realizar ingresos a cuenta”. También tiene que conocer que en el otro extremo hay un acreedor de la obligación pecuniaria, que tiene naturaleza pública y que es titular de unas competencias que le permiten recaudar tributos (y realizar devoluciones), ingresos de naturaleza pública.

En relación con el verbo rector “defraudar”, el sujeto tiene que conocer que con su conducta oculta la realización de los hechos generadores de la relación tributaria, el hecho imponible (p. ej., la celebración de un negocio) o el hecho generador de la obligación de retener o de ingresar a cuenta (p. ej., una relación laboral) o de datos relevantes para determinar las bases tributarias, por simularlas, disimularlas u omitir su comunicación. En relación con la acción en concreto, con el verbo “defraudar” (y no con el objeto material del

delito, que es sobre el que recae la acción), tiene que saber que realiza actos o negocios jurídicos mendaces o incumple deberes tributarios accesorios a la obligación material (p. ej., de información) que ocultan, que son idóneos para evitar o imposibilitar la completa y oportuna liquidación de la deuda y su recaudación, burlando incluso la comprobación o verificación posterior por parte de la respectiva Hacienda Pública.

Además, el sujeto tiene que saber que con la conducta de defraudación se encuentra eludiendo el pago de tributos, de cantidades retenidas o que hubiera debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo (indebidamente) devoluciones o disfrutando (indebidamente) de beneficios fiscales. Es decir, que se oculta evitando que una Hacienda Pública pueda realizar una recaudación completa de los ingresos tributarios (tenidos en cuenta ya, eventuales beneficios fiscales concedidos) o consiguiendo, alcanzando o logrando una devolución que era debida.

En relación con la condición de superar una cuantía mínima de 120.000 euros para que se entienda realizado el delito, el sujeto tiene que conocer también que con su conducta defraudatoria, al no liquidar su obligación jurídico-tributaria material (principal o de realizar pagos a cuenta), ni realizar la recaudación conforme, ni oportuna ni completa, produce un perjuicio de más de 120.000 euros.

Cuando el sujeto no conozca la concurrencia en su hecho de todos los elementos que la ley considera suficientes para que pueda darse cuenta de que hace algo prohibido, es decir, que no conozca la concurrencia de todos los elementos en su auténtico sentido o significado material, el dolo quedará excluido. Es claro pues, que no es necesario que el sujeto tenga un conocimiento exacto del elemento en cuestión y efectúe una calificación jurídica correcta de los hechos, no es necesario que el sujeto conozca el proceso a través del cual concurre el elemento en un determinado supuesto ni tampoco las reglas constitutivas (los presupuestos normativos) con base en las cuales el elemento adquiere su sentido. Por el contrario, el error de subsunción es en principio irrelevante, aunque excepcionalmente pueda dar lugar a un error de prohibición (de la prohibición general) o a un error sobre el carácter penal de la prohibición de la conducta. Ahora bien, si el sujeto no se da cuenta de la propia prohibición

porque se lo han impedido sus circunstancias personales, estamos ya ante una cuestión de culpabilidad, de un error de prohibición.

Así, el conocimiento de la pretensión tributaria (desde el punto de vista de la Administración) o de la obligación tributaria (desde el punto de vista del sujeto pasivo de la concreta obligación jurídico-tributaria material) debe existir para afirmar el dolo.

5. Entiendo que en el delito de defraudación tributaria, el dolo abarca el conocimiento de la existencia de la norma de remisión, en concreto de la obligación tributaria, y con ello la conciencia de la antijuridicidad. Entonces parece que no es posible distinguir claramente la función de llamada del dolo del conocimiento de la prohibición. Por lo que, en consecuencia, tanto un error sobre las circunstancias fácticas empíricas del hecho como un error sobre la existencia de la obligación, y con ello (habría que aceptar) sobre la prohibición, tendrían el efecto de excluir el dolo, y así estos dos errores tendrían el tratamiento de un error de tipo. No obstante, quedaría la posibilidad de verificar o aceptar errores sobre la prohibición penal.

Esta conclusión es muy relevante para los defensores de la teoría de la culpabilidad (para quienes el error de tipo excluye el dolo, y la imprudencia si es invencible, mientras que el error de prohibición afecta solo a la culpabilidad), puesto que sin duda se da en la práctica una ampliación de los supuestos de error de tipo, volviéndose (casi) imposible verificar errores de prohibición. Esta situación la han denominado algunos una “reducción teleológica” de la teoría de la culpabilidad, puesto que pone de manifiesto que la teoría de la culpabilidad “(...) se desmarca de sus propios presupuestos por diferentes vías en lo que respecta a este delito”, debido a que admite claramente una excepción a la aplicación de sus reglas. Por el contrario, para los defensores de la teoría del dolo no tendría, en principio, ninguna consecuencia esta constatación puesto que tanto el error de tipo como el error de prohibición excluyen el dolo y, si son invencibles, también la imprudencia.

Entiendo que la interpretación de los elementos del tipo objetivo y el método de averiguación de su significado y contenido no varía en razón de si se trata de un elemento descriptivo o un elemento normativo. El elemento cognoscitivo del dolo debe abarcar la

conurrencia en el hecho de aquellos datos que la ley considera necesarios y suficientes para que el hombre medio ideal desde el punto de vista del Derecho pueda darse cuenta de que hace algo prohibido. Por esta razón, para que un sujeto pueda realizar el delito de defraudación tributaria (actuando, evidentemente con dolo) debe (re)conocer en su actuar la concurrencia de todos los elementos en su auténtico sentido o significado material.

En el caso del delito de defraudación tributaria, conforme a la interpretación que adopta LUZÓN PEÑA (pero teniendo en cuenta las puntualizaciones de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO), nos encontramos con que el error de subsunción puede ser, un error de tipo cuando impide conocer el significado social (según la formulación de ROXIN), o la concurrencia en el hecho del sentido material auténtico del elemento (según la formulación de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO), siempre que impida la comprensión de los presupuestos mismos de la prohibición. Si la equivocación o la ignorancia le impiden conocer al sujeto la obligación tributaria, será un error de tipo (según DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, éste no sería técnicamente un error de subsunción, sino simplemente un error de tipo). Si el sujeto conoce la obligación jurídico-tributaria material, entonces no podrá producirse un error de prohibición, pero puede dar lugar a un error sobre la prohibición penal de la conducta, que es menos eficaz que el error de prohibición, pero no irrelevante, sino con efectos atenuatorios. Este error se produciría en los casos en que se produce reflexión por parte del sujeto, en el sentido de plantearse expresamente si el hecho está o no prohibido. Finalmente, el error podría resultar simplemente irrelevante, si no es relevante siquiera para la consciencia de la antijuridicidad penal.

6. La calidad de asesor proviene de la actividad que realiza, asesorar, y por asesorar se entiende la acción de informar, ilustrar o dar consejo o dictamen sobre cierta cosa. Cuando en esta tesis se habla de asesoría me refiero en general a aquellas actividades que son realizadas por profesionales o de manera profesional en el contexto de la comisión de un delito.

Tenemos como referencia una conducta profesional en una materia extremadamente técnica (como lo es el Derecho tributario) pero que no cuenta con ninguna normativa oficial

de referencia que dictamine criterios de acceso o de ejercicio a la profesión. Además, la asesoría fiscal es un ámbito que incluye, de manera más que habitual, la ejecución de actividades materiales más allá del mero suministro de información y consejo, como por ejemplo la llevanza de libros mercantiles, la realización de la contabilidad, de auditorías fiscales, de defensa del cliente ante la Administración y los tribunales y, muy relevantemente, la representación del obligado tributario ante la Hacienda Pública para el cumplimiento de sus obligaciones.

Pero lo más importante, las diferentes conductas de asesoría fiscal se analizan en relación con el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP, que posee ciertas peculiaridades dogmáticas que en sí mismas tendrán consecuencias para la definición de la responsabilidad del asesor fiscal, por ejemplo, en materia de error según el tratamiento propuesto supra. Pero que, adicionalmente, influirán de manera directa en la definición del delito de defraudación tributaria como un delito especial de naturaleza de dominio al que subyace la infracción de un deber extrapenal (adelanto así mi postura). Esta caracterización que coincide en general con la defendida por la doctrina mayoritaria (en cuanto a la naturaleza especial, no así en lo demás) hace necesarios análisis profundos con particularidades concretas en materia de autoría y participación, tema que es muy debatido por la doctrina actual.

Por último, hay una característica más que hace particular el estudio de la responsabilidad penal del asesor fiscal, que es la frecuente realización de actividades de asesoría fiscal (en sentido amplio) en el marco de organizaciones empresariales. Lo cual supone analizar los fenómenos de autoría y participación, no solo en relación con un delito especial, sino también en un ámbito (criminal) que se rige por parámetros algo diferentes a los de la delincuencia tradicional.

En conclusión, a mi juicio, el estudio específico de la responsabilidad penal del asesor fiscal es relevante porque analizo cuestiones fundamentales de la Parte general del Derecho penal que han sido tradicionalmente discutidas y que son en la actualidad objeto de mayor debate. Pero, además, es un estudio pertinente, en cuanto oportuno, porque procuro concretar

problemas dogmáticos de la teoría general del delito a un tipo de la Parte especial, contrastando la viabilidad de las soluciones que son en general formuladas. Y finalmente provechoso, porque no solo analizo las particularidades de la intervención de un sujeto que debido a su especial competencia profesional en materia fiscal tiene un papel sobresaliente en la comisión del delito de defraudación tributaria, sino también porque propongo soluciones concretas de tratamiento en un ámbito tan complejo como la autoría y la participación en delitos especiales en organizaciones empresariales.

7. En este trabajo se propone una interpretación de la figura de la asesoría fiscal con base en las siguientes premisas: (i) que la actividad profesional del asesor fiscal y el propio delito de defraudación tributaria se encuentran determinados por la relación jurídico-tributaria subyacente que existe entre el contribuyente y la Administración; (ii) que puede ser legítima o ilegítima la pretensión del contribuyente de organizar sus actividades económicas con el objetivo de conseguir un ahorro fiscal, en un abanico de posibilidades que van desde conductas claramente lícitas a otras claramente ilícitas; y, entonces, (iii) que el “correcto” quehacer profesional del asesor fiscal consiste principalmente en la ayuda profesional e ilustrada para la toma de decisiones de su cliente con el objetivo de conseguir una tributación en las condiciones económicas que le resulten más beneficiosas. Aunque claro, la actuación del asesor fiscal también podrá estar dirigida a apoyar las pretensiones ilegales de su cliente o, incluso, a inducir o utilizar como instrumento a éste, pudiendo incurrir en responsabilidad penal.

La actividad de asesoría fiscal no se encuentra definida ni regulada legislativa o administrativamente en España. Incluso son muy pocas las normas que hacen referencia al asesor fiscal y es importante hacer notar que todas ellas guardan relación solo con una de las actividades que desarrolla, la representación del contribuyente. Así, en todo el articulado de la LGT el legislador solo menciona al asesor fiscal en el art. 46.1, referente a la representación voluntaria del contribuyente, y solamente el art. 112.7 del actual RGIT se refiere a la asesoría fiscal.

Es bueno señalar que el anterior RGIT aprobado por el RD 939/1986, de 25 de abril, traía la única “definición” normativa de la actividad de asesoría en su art. 37.5 e), que disponía que “(...) tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera”. A pesar de lo vaga que resultaba esta definición, es importante resaltar que concretaba la actividad de asesoría (fiscal) como una actividad profesional. Esta referencia a la asesoría fiscal desapareció con el actual RGIT, aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio. Esta situación (“de ausencia”) normativa llama la atención porque la asesoría fiscal es una actividad de carácter marcadamente técnico que requiere de una buena cualificación en materia financiera, económica, contable y en varias ramas del Derecho – civil, mercantil y tributario–, lo que hace pensar que sería conveniente que su ejercicio estuviese supeditado a unas reglas mínimas de acceso, en materia de formación o titulación, y de ejercicio de la actividad. Tal regulación traería beneficios para el cliente contribuyente, que tendría alguna “garantía” de la idoneidad del profesional que le brinda asesoría. También para el asesor fiscal, que tendría delimitado el ámbito de su actividad profesional, y para la Hacienda Pública, porque una buena asesoría fiscal podría tener un efecto favorable en la interpretación y aplicación de las normas tributarias y, con ello, en la recaudación.

Todo lo dicho nos deja en la situación de intentar realizar una caracterización de la figura del asesor fiscal y de las actividades que habitualmente desarrolla, para después poder clasificar sus posibles vías de intervención en la comisión del delito de defraudación tributaria.

El problema de la responsabilidad penal del asesor fiscal ha sido habitualmente estudiado por expertos en Derecho tributario, razón por la cual no sorprende que las definiciones doctrinales de la figura del asesor fiscal que pueden encontrarse en la literatura especializada en la materia hayan sido formuladas, casi en su totalidad, por tributaristas. La doctrina penal experta en la materia, en cambio, cuando se ocupa del problema de la responsabilidad penal del asesor fiscal usualmente no alude ni propone una definición concreta de éste. No obstante, de la lectura de sus argumentaciones puede inferirse que, en la misma línea de los tributaristas, en mayor o menor medida, se refiere a un profesional en

materia tributaria que asesora (pero también informa, representa, defiende o cumple otras actividades) al obligado tributario en sus relaciones con la Hacienda Pública.

El asesor fiscal es un profesional, persona natural, en materia tributaria, también puede tener la forma de una persona jurídica, pero sería diferente y lo hemos dejado al margen. Como ya se advirtiera, la cualidad de profesional del asesor fiscal no está reconocida legalmente, por lo tanto, dicha cualidad tendrá que ser construida con base en otros criterios sociales que permitan delimitar correctamente la figura. Es decir, en esta tesis cuando se habla de asesor fiscal, me refiero a un profesional en el siguiente sentido: i) el asesor fiscal es un experto o un técnico, que posee la cualificación necesaria, ii) para realizar actos propios de la actividad de asesoría fiscal, iii) de forma habitual y principal, iv) pública y reconocida socialmente, v) y con el cobro de unos honorarios por la prestación de sus servicios.

En este trabajo considero que la asesoría fiscal es una profesión, en cuanto oficio, y que el ejercicio profesional de dicha actividad supone, al menos, los siguientes componentes: pericia, experiencia, habitualidad, reconocimiento social y cobro de honorarios.

La cualificación necesaria no dependerá de la obtención de un título –académico o propio– ni de la aprobación de un examen de acceso a la profesión, sino del desempeño de facto en tanto experto o técnico que posee los conocimientos necesarios para realizar los actos propios de la profesión.

El asesor fiscal oferta y realiza actos propios de la actividad de asesoría fiscal. Los actos que integran el núcleo de la actividad de la asesoría fiscal son, precisamente, los de asesoría, que puede entenderse en dos vertientes, como suministro de información y como consejo técnico. Y además están los actos propios de representación, el cumplimiento de actividades (por ejemplo, contables) y la defensa del contribuyente. Este tema será tratado en detalle en el apartado siguiente que corresponde al contenido de la actividad de asesoramiento.

Si bien la AEDAF en sus estatutos exige para asociarse que el asesor realice la actividad de asesoría fiscal de forma habitual y principal, lo cierto es que puede realizarse

también (al margen de este organismo) de forma secundaria, combinada o eventual. Además, puede desarrollarse por cuenta propia de manera individual o asociándose con otros asesores fiscales, por cuenta ajena en un despacho profesional dedicado a la asesoría fiscal o como empleado de una empresa, si bien su relación con cada cliente puede tener objeto, regularidad, y formas de contratación diversas.

El asesor fiscal debe ser reconocido socialmente como tal, conforme a su atribución pública de la cualidad profesional. El asesor fiscal anunciará sus servicios y se presentará antes sus clientes como un experto en materia tributaria. Estas atribuciones exteriorizadas o muestras específicas de detentar una cualidad, de asesor fiscal, no solo crean la apariencia de profesionalidad, sino que dicha apariencia deviene una realidad.

El último de los elementos que diferencian el ejercicio profesional de la asesoría fiscal es el cobro de unos honorarios por la prestación de los servicios de asesoría, representación, defensa o por el desarrollo de otras actividades, como las contables y las de planificación fiscal. La determinación de dichos honorarios dependerá de la voluntad de las partes y del tipo de contrato que rija la relación entre ellas.

8. La asesoría es el núcleo de la actividad del asesor fiscal, de hecho, su denominación proviene del ejercicio de esta función. La asesoría está compuesta por dos actividades de distinta intensidad y contenido: el suministro de información y el consejo.

El suministro de información consiste en la exposición y explicación de una determinada situación o estado de cosas, y se caracteriza por su contenido descriptivo. El asesor fiscal puede intervenir suministrando información en tres momentos diferentes: (i) antes de la realización del hecho imponible, y entonces la información será utilizada por el cliente para la toma de decisiones de naturaleza económica y, por tanto, para la planificación de las actividades o transacciones que podrán tener trascendencia tributaria; (ii) en la fase de liquidación del tributo, y entonces la información será utilizada por el cliente para proceder con el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias, con el conocimiento de sus derechos y obligaciones y sus posibles consecuencias jurídicas y antijurídicas; (iii)

después del (in)cumplimiento de las obligaciones, y en consecuencia la información podrá ser usada para el diseño de una estrategia de defensa en relación con un proceso.

El suministro de información se realiza habitualmente por medio de dictámenes escritos u orales que describen las distintas posibilidades y consecuencias que el ordenamiento jurídico prevé respecto de una determinada situación, transacción económica o problema jurídico. El suministro de información podrá ser conforme a Derecho cuando consista en información genérica de posibilidades para realizar una determinada transacción económica o negocio jurídico, o también para el cumplimiento de cualquier actividad con relevancia fiscal, por ejemplo la realización de la autoliquidación de un tributo. La descripción del abanico de posibilidades puede ir desde la más clara legalidad hasta la más clara ilicitud tributaria o penal, pero siempre en un plano “neutral”.

No obstante, cuando la actividad de suministro de información abandona el ámbito de ilustración genérica de posibilidades para volverse información específica de una vía de acción, las cosas cambian.

El consejo es la segunda modalidad de asesoría, de mayor intensidad, y en la que se manifiesta más claramente la pericia y experiencia del asesor fiscal, debido a que la intervención del asesor trasciende el ámbito de la pura información sobre la interpretación y aplicación de las normas, sobre las diversas posibilidades, para entrar a dar un consejo de actuación en uno de los sentidos posibles. En este orden de ideas el consejo, en estricto sentido, sería explícito. No obstante, es preciso considerar las posibilidades de los consejos implícitos, con las consecuencias que más adelante habrá oportunidad de evaluar.

El asesor fiscal puede intervenir dando consejo, al igual que en el suministro de información, en tres momentos diferentes: (i) antes de la realización del hecho imponible, el consejo estará dirigido a contribuir con la toma de decisiones de naturaleza económica y con la planificación de las actividades o transacciones con trascendencia tributaria; (ii) en la fase de liquidación del tributo, y entonces el consejo estará dirigido al cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias; (iii) después del (in)cumplimiento de las

obligaciones tributarias, el consejo estará dirigido a la planificación de otras actividades, por ejemplo, de defensa.

El consejo puede tener un contenido claramente lícito y entonces consistirá en la recomendación de la elección de una vía de acción entre las diversas posibilidades que ofrece el sistema jurídico conforme a una valoración de las ventajas, atendiendo a los beneficios fiscales que pueden obtenerse y a la oportunidad fiscal de ciertas transacciones económicas o jurídicas.

Pero el consejo puede tener también un contenido de dudosa licitud tributaria, aunque en algunos de los casos no tiene por qué haber responsabilidad jurídica y menos penal. Aquí se encuadrarían, por ejemplo, los supuestos del asesor que da indicaciones sobre las manipulaciones más favorables y menos arriesgadas o de aquél que recomienda el camino menos peligroso más allá de la frontera de lo lícito.

Finalmente, el consejo puede tener también un contenido claramente contrario a Derecho, ya sea con relevancia solo tributaria o además también penal. En esta situación, el consejo está dirigido a la elección de una vía de acción en un sentido ilícito (no penal) o delictivo determinado, lo que puede suponer un cálculo coste/beneficio en el que se valora, de un lado, la reducción de la carga imponible o del monto a pagar, y otras ventajas derivadas de la conducta delictiva, y por otro lado, los costos derivados de las posibilidades de descubrimiento, de duración de los eventuales procedimientos sancionatorios, de la disponibilidad de medios de defensa y de la magnitud de las sanciones posibles, entre otros. Y además puede suponer inducción o cooperación en el delito en cuestión.

Finalmente, resulta interesante insistir en que la labor de asesoramiento, en cualquiera de sus dos vertientes, de suministro de información o de consejo, se encuentra presente – atraviesa– todos los momentos en los que el contribuyente se relaciona con la Administración: (i) antes de la realización del hecho imponible, (ii) una vez realizado el hecho imponible y durante el reconocimiento y cumplimiento de las obligaciones, (iii) una vez (in)cumplidas las obligaciones. Adicionalmente, el asesoramiento constituye la base para el desarrollo de otras actividades propias de la asesoría fiscal (en sentido amplio), pero que

se encuentran delimitadas a ciertos espacios. Por ejemplo, las actividades de planificación fiscal, en la fase previa a la realización del hecho imponible; las de defensa que solo serán posibles una vez se hayan cumplido o, mejor, incumplido con las obligaciones tributarias; las actividades contables, una vez se haya realizado el hecho imponible y durante el cumplimiento de las obligaciones; y las actividades de representación, en estricto sentido, se darían también durante el momento en el que ya se ha realizado el hecho imponible y se van cumpliendo las obligaciones tributarias. Pero esto se analizará mejor a continuación.

Es frecuente que el asesor fiscal desempeñe funciones como representante del contribuyente en todo lo relativo a la gestión tributaria. Concebida en un sentido amplio, la representación podría contener, además de las actuaciones en nombre del contribuyente frente a la Administración, otras actividades de defensa tanto en relación con la Administración como ante los Tribunales de Justicia. Para el objeto de este trabajo, nos interesa en concreto la representación del asesor fiscal ante la Administración.

La planificación fiscal consiste en realizar todas las actividades dirigidas a organizar la actividad económica y jurídica con el objetivo de conseguir un ahorro, mediante el cumplimiento (o incumplimiento) de las obligaciones tributarias. En un sentido amplio, la planificación fiscal contiene el asesoramiento, que estaría materializado en el diseño de la estrategia fiscal. No obstante, con “otras actividades ejecutivas de planificación fiscal” se quiere hacer referencia a aquellas conductas que, más allá del suministro de información del estado de una cuestión, con la exposición de diversas posibilidades, y del consejo de una particular vía de actuación, con la recomendación de una de las opciones, supone poner a disposición la opción elegida y, en algunas ocasiones, incluso, participar en la ejecución de la conducta como representante del obligado tributario.

El asesor fiscal puede intervenir con actividades de planificación en los siguientes momentos: (i) antes de la realización del hecho imponible, realizando transacciones económicas (inversiones, movimientos de capital, etc.), actividades de contenido económico (por ejemplo, una auditoría fiscal), o negocios jurídicos (constitución de sociedades, transformaciones, fusiones, escisiones, entre otros y contratos con relevancia fiscal). Estas

actividades, insisto, suponen algo más, un plus más allá del mero suministro de información o el consejo. Contienen conductas de hacer, de poner a disposición los mecanismos necesarios para ejecutar lo planeado (por ejemplo, de redacción y entrega de un contrato o del documento de constitución de una sociedad); (ii) en la fase de liquidación del tributo, y entonces las actividades ejecutivas de planificación fiscal estarán dirigidas al cumplimiento (o incumplimiento) de las obligaciones tributarias, de manera principal, a la realización de las declaraciones tributarias.

El asesor fiscal realiza también (habitualmente) otras conductas que son complementarias a la actividad de asesoría fiscal y que pueden generar responsabilidad penal. Es común que el asesor fiscal realice la llevanza de libros contables con relevancia fiscal. La contabilidad constituye la base para la elaboración de las declaraciones tributarias, por lo tanto, si bien se trata de una actividad claramente separable y diferenciable de las de asesoría y de planificación, supone un punto altamente sensible en materia de fraude, puesto que es el ámbito en el que se debe reflejar con veracidad la situación económica y financiera de un contribuyente.

Las actividades contables se ejecutarán en la fase en la que ya se ha realizado el hecho imponible y se están cumpliendo (o incumpliendo) las obligaciones tributarias generadas, y podrán ser realizadas también por el asesor fiscal directamente, a través de subordinados propios u otros asesores o expertos en despachos especializados con división horizontal o vertical del trabajo.

La actividad de asesoría fiscal posee, como quedó visto, múltiples facetas y distintas intensidades que pueden llegar a generar responsabilidad penal, no solo por el delito de defraudación tributaria, sino también por otros delitos. Lo cual hace que el ámbito de estudio se amplíe considerablemente.

9. En mi opinión, la discusión acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal en España está determinada fundamentalmente por la clasificación del delito de defraudación tributaria como de naturaleza especial. En consecuencia, entre las diferentes problemáticas que son relevantes en materia de asesoramiento, este trabajo centra la atención en aquellas

relacionadas con la autoría y la participación en los delitos especiales y sus posibles divergencias respecto a los delitos comunes. Teniendo en cuenta, además, tanto supuestos de codeincuencia en los que interviene un asesor fiscal junto con algún otro sujeto (o pocos), como también aquéllos que se dan en el ámbito de organizaciones empresariales.

En el contexto del estudio del delito de defraudación tributaria, una de las cuestiones que ha generado mayor controversia es precisamente la clasificación del tipo penal como un tipo común o un tipo especial. Lo cual posee particular relevancia para la atribución de responsabilidad al asesor fiscal. Quienes consideran que el delito de defraudación tributaria es un delito común, entienden que el asesor fiscal puede responder como autor directo, mediato o como coautor, además de, por supuesto, como partícipe, sea en calidad de inductor, cooperador necesario o cómplice. En cambio, quienes consideran que se trata de un delito especial entienden que el tipo penal exige una especial condición, relación o cualificación que impide que cualquier sujeto ajeno a dicho círculo de sujetos cualificados, entre ellos el asesor fiscal, pueda ser autor del delito de defraudación tributaria, si bien se acepta que el sujeto no cualificado responda como partícipe en el delito especial.

El tipo penal del delito de defraudación tributaria no aporta expresamente ningún elemento caracterizador que permita definir claramente, y sin dudas, quién puede ser autor del delito. En consecuencia, como se señalaba antes, es necesario indagar por la configuración del tipo objetivo, puesto que es conforme a la interpretación y el contenido que se le dé, que se podrá precisar la naturaleza del delito de defraudación tributaria y, además, delimitar el círculo de posibles autores.

Conforme a la configuración de los tipos objetivos de los injustos de defraudación del contribuyente y de defraudación del agente pagador que se proponen en este trabajo, en conexión además con la definición del bien jurídico, entiendo que el delito de defraudación tributaria es un delito especial (y sus dos injustos son especiales). Además, entiendo que el círculo de posibles autores en el injusto de defraudación del contribuyente está constituido exclusivamente por los sujetos que poseen la cualificación especial de ser titulares de la obligación tributaria (principal) contributiva y que el círculo de posibles autores en el injusto

de defraudación del agente pagador está integrado por los sujetos que poseen la cualificación especial de ser titulares de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta. Por ello, usando la fórmula inicial, el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio en tanto en cuanto posee un elemento relevante, la cualificación especial que se le exige al autor: a) ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del contribuyente; b) ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta, en el caso del injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta.

En mi opinión, considero que el análisis debe ir más allá de la simple reconducción de las distintas categorías tributarias de sujetos tributarios a las categorías jurídico-penales. Hay que diferenciar e indagar por el fundamento (en cuanto criterio justificador) de las distintas obligaciones jurídico-tributarias de los diferentes sujetos que pueden resultar interviniendo en la comisión de un delito de defraudación tributaria para poder definir el círculo de posibles autores: del contribuyente, del sustituto del contribuyente, de los demás obligados tributarios, de los representantes y de cualquier otro. Esto es así porque cuando se habla de sujetos tributarios en la doctrina tributaria, se parte de la base de que dicha denominación contiene muy diversas posiciones jurídicas subjetivas, que solo tienen como rasgo común el quedar obligadas al cumplimiento de deberes tributarios, pero de contenido y naturaleza muy distintos, por ejemplo, pueden ser pecuniarias o formales, en relación con tributos propios o ajenos. El problema central está, por consiguiente, relacionado con la delimitación del deber jurídico extrapenal concreto, con la configuración de la obligación jurídico-tributaria material, que es el sustrato del objeto material.

En este sentido, entiendo que el autor del injusto de defraudación tributaria (en su primera modalidad típica) solo puede serlo el titular de la obligación tributaria (principal) contributiva. Un sujeto adquiere la obligación tributaria (principal) contributiva cuando realiza un hecho imponible que es manifestación de capacidad económica y que da nacimiento a la obligación de pagar un tributo (y al cumplimiento de las obligaciones formales inherentes a la misma). En consecuencia, la característica principal, su cualificación especial, proviene de ser el “titular” de la capacidad económica manifestada por el hecho

imponible, por realizar el hecho imponible, y, en consecuencia, de ser el titular del deber jurídico extrapenal de pagar un tributo.

Esta capacidad económica se concreta, en las tasas, 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; en las contribuciones, 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; y en los impuestos, en la celebración de negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

En relación con el injusto de defraudación tributaria por el pagador a cuenta (segunda modalidad típica), entiendo que solo puede ser autor quien sea titular de la obligación de retener a cuenta o de la obligación de realizar ingresos a cuenta. Un sujeto adquiere la obligación de retener a cuenta cuando satisface una retribución en rendimientos en metálico a un tercero (que es en realidad el contribuyente) dando nacimiento a la obligación de retener una parte del importe de dicha retribución, para posteriormente declararla e ingresarla directamente en la Administración. Y un sujeto adquiere la obligación de realizar ingresos a cuenta cuando satisface una retribución en especie a un tercero (que es en realidad el contribuyente) dando nacimiento a la obligación de realizar un ingreso (pecuniario) a la Administración que equivale a un porcentaje de dicha contribución, que debe declarar y que se asimila en su régimen jurídico y efectos a la retención. En consecuencia, la característica principal, la cualificación especial del sujeto, proviene de realizar los hechos generadores de las obligaciones tributarias materiales y, en consecuencia, de ser el titular del deber jurídico extrapenal de retener a cuenta o de realizar ingresos a cuenta.

Merece especial atención la posibilidad de que sean autores el sustituto del contribuyente (el segundo sujeto pasivo de la obligación tributaria principal) y el responsable

tributario, que pueden quedar, igual que el contribuyente, obligados al pago de la obligación tributaria principal. La doctrina mayoritaria considera al sustituto del contribuyente como parte del círculo de posibles autores del delito de defraudación tributaria. En mi opinión, no obstante, y (subrayando) en la actualidad, considero que no es así. Es importante tener en cuenta que esta interpretación puede tener una explicación histórica y, en consecuencia, que mi objeción (que explicaré a continuación) solo se ha vuelto necesaria a partir de la vigente LGT, prevista en la Ley 53/2003, de 17 de diciembre.

Hoy en día es preciso nombrar explícitamente dentro de los sujetos activos del delito de defraudación tributaria al retenedor y al obligado a realizar ingresos a cuenta (aun cuando no se reconozca que este tipo penal tiene dos injustos diferenciables). La discusión acerca de la inclusión del sustituto del contribuyente en el círculo de posibles autores tiene una relevancia menor al ser escasísimos los ámbitos en los que se da esta figura jurídico-tributaria.

En suma, la obligación del responsable tributario no es la contributiva, nace de un hecho generador diferente al hecho imponible, con contenidos diferenciados y con un régimen jurídico especial. Es importante señalar además que el responsable tributario tiene una acción de regreso por lo pagado en contra del sujeto pasivo del tributo, que repara el enriquecimiento sin causa. En consecuencia, conforme a la interpretación que se propone en este trabajo, no puede ser tampoco autor, pero también podría analizarse la posibilidad de atribuirle responsabilidad a título de autoría por medio de la extensión que hace el art. 31 CP del actuar en lugar de otro.

En relación con los demás obligados tributarios previstos en el art. 35 LGT, muy brevemente se puede decir que a priori no es posible realizar una lista taxativa de todos los posibles sujetos que pueden quedar obligados, no solo porque un análisis detallado de estas figuras jurídico-tributarias requeriría un trabajo de dedicado exclusivamente a ello, sino además porque la misma LGT realiza una enumeración amplísima para poder contener todas las diversas posiciones jurídicas subjetivas, conservando como rasgo común el quedar obligadas frente a la Administración. En consecuencia y en concordancia con todo lo dicho

hasta ahora, es necesario analizar en cada caso la concreta relación jurídico-tributaria entre el respectivo sujeto y la Administración, su presupuesto de hecho, su objeto y su fundamento. Entre los enumerados, no obstante, ya fueron analizados los obligados tributarios previstos en los literales a) los contribuyentes, b) los sustitutos del contribuyente), d) los retenedores y e) los obligados a practicar ingresos a cuenta, del numeral 1° y, también, los responsables tributarios previstos en el numeral 5°.

En todo caso, como ya lo expresara supra, la descripción típica del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP obliga a entender que son el contribuyente (en el injusto de defraudación tributaria del contribuyente) y los obligados a realizar pagos a cuenta (el retenedor y el obligado a practicar ingresos a cuenta, en el injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta) los únicos posibles autores del delito. Los únicos sujetos tributarios que pueden llegar a dominar el riesgo típico. Con esta restricción del ámbito de posibles riesgos típicos para el interés patrimonial de la Hacienda Pública de conseguir la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material principal contributiva o de pagar a cuenta, el legislador excluye del ámbito de lo punible, declara tácitamente irrelevantes, el resto de posibles riesgos.

En suma, pueden ser autores del delito de defraudación tributaria el contribuyente (incluidos aquí los titulares del beneficio fiscal obtenido indebidamente y los titulares de la devolución disfrutada indebidamente), el retenedor y el obligado a realizar ingresos a cuenta.

10. En mi opinión, el fundamento material de la restricción del círculo de posibles autores en el delito de defraudación tributaria, puede hallarse en la teoría del injusto especial propuesta, en sus diferentes versiones, por VOGLER, LANGER y DEICHMANN. Esta teoría define los delitos especiales como aquellos delitos de los que solo pueden ser autores quienes puedan menoscabar de un modo especial el bien jurídico como consecuencia de la posición o la situación en la que se encuentran. Según la teoría del injusto especial, en los delitos especiales la ley solo se dirige contra determinadas personas (y no contra todas), pero esta restricción no se da de un modo arbitrario, sino conforme a la posición social especial

que ocupan dichas personas, así como a la relación de éstas con el bien jurídico protegido que su posición les permite tener.

Como delito especial, el delito de defraudación tributaria puede ser caracterizado, desde mi punto de vista, como un delito de naturaleza mixta, en el que concurren dos componentes, el dominio y, además, la infracción de un deber. Entiendo que la literalidad del tipo penal (la conducta descrita en el tipo, en estrecha combinación con el objeto material) restringe el injusto típico a determinadas esferas o estructuras sociales y, con ello, limita el círculo de posibles autores. Así, los sujetos que pueden ser tenidos por autores se encuentran en una esfera organizativa en cuyo ámbito el bien jurídico se halla en una posición de especial vulnerabilidad o, en otras palabras, el círculo de posibles autores se restringe a quienes están en una situación de mayor proximidad en relación con el bien jurídico protegido. Ahora bien, dicha restricción o limitación se funda en la existencia de un deber extrapenal específico, la concreta obligación jurídico-tributaria material principal o de realizar ingresos a cuenta.

En el delito de defraudación tributaria, tal y como se encuentra descrita la conducta típica, puede afirmarse que el dominio del riesgo típico no puede ostentarlo cualquiera, sino únicamente el contribuyente, por ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del contribuyente, o el pagador a cuenta (retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta), por ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta, en el caso del injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta.

Según la teoría del engaño moderada y, en general, según la definición de la conducta típica de defraudar que defiendo en este trabajo, entiendo que la conducta típica no se agota en la mera infracción de dicho deber, sino que, además, requiere una ocultación de bases o datos esenciales que sea idónea para obstaculizar la correcta liquidación del tributo, todo lo cual ha de redundar en una efectiva lesión del bien jurídico. Por lo tanto, no basta la mera infracción del deber para fundamentar la existencia del injusto, se requiere la atribución de los demás elementos típicos según un elemento de dominio u organización.

La delimitación de la responsabilidad penal de los diferentes sujetos intervinientes, cualificados y no cualificados, va a depender del concepto que se defiende en materia de autoría y participación. En concreto, de si se admite o no la distinción entre autoría y participación, de la aceptación del principio de accesoriedad (y en qué medida), así como de los criterios utilizados para calificar la conducta del *extraneus* como de autoría o de participación.

11. Tomo postura a favor del concepto restrictivo de autor, asumiendo como correcta la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho formulada por LUZÓN PEÑA y desarrollada fundamentalmente por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO. Este criterio, en mi opinión, es el que mejor se ajusta a los fundamentos y fines aquí adoptados y, además, en concreto, al ámbito de aplicación que se pretende: a los delitos especiales y, entre ellos, al delito de defraudación tributaria. La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho se funda en un criterio exclusivamente objetivo para identificar las acciones de autoría frente a las de participación, según el cual autor es quien lleva a cabo una acción que determina la dirección del curso causal y termina produciendo el resultado. Además, el fundamento material sobre el que se apoya el criterio de la determinación objetiva del hecho es el de la autonomía o no dependencia de otras acciones o factores para la producción del resultado.

La calificación del delito de defraudación tributaria como un delito de dominio al que subyace la infracción de un deber extrapenal (de la obligación jurídica-tributaria material principal contributiva o de realizar ingresos a cuenta) requiere de la aplicación de la teoría de determinación objetiva y positiva del hecho para poder determinar la autoría en supuestos concretos. Para atribuir responsabilidad penal a un sujeto a título de autor en este tipo de delitos no basta con verificar la mera infracción del deber extrapenal, sino que, además de estar formalmente cualificado, de ser intraneus, debe comprobarse que ha decidido el sí y el como del hecho.

Por fin, para poder entender en su totalidad el concepto de autor propuesto, es necesario precisar cuál es la ubicación sistemática de la autoría. Concretamente se incluye en la parte objetiva del tipo, diferenciándose de la relación de causalidad y de la imputación

objetiva. La autoría, tal y como ocurre con el resto de los elementos del tipo, exige un análisis diferenciado y con criterios propios. En consecuencia, ante un supuesto de hecho de defraudación tributaria habrá que analizar, en el plano objetivo, las siguientes cuestiones: a) en primer lugar si existe un nexo de causalidad entre la conducta y el resultado producido y si se da la imputación objetiva. b) en segundo lugar, aplicando la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho, determinar si este sujeto ha actuado como autor. c) Para, posteriormente, comprobar si este autor del tipo objetivo posee la cualificación especial requerida, ser el contribuyente (incluidos aquí los titulares de la devolución indebidamente obtenida y de los beneficios indebidamente disfrutados), el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta; como bien afirma DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, una interpretación verdaderamente restrictiva de los tipos de la parte especial implica que el verdadero autor (inmediato y único, mediato o coautor) ha de cumplir en su persona los elementos nucleares del tipo, referidos a la cualidad personal y a la acción, todo lo demás serán ampliaciones del concepto de autor. d) En cuarto lugar, una vez identificado el autor en estricto sentido jurídicopenal, se procede a atribuir responsabilidad penal a los demás intervinientes como partícipes (si cumplen con los requisitos) o a declararlos impunes, conforme a un estricto respeto del principio de accesoriedad limitada de la participación. Por otro lado, en el plano subjetivo, habrá que analizar el desvalor subjetivo de la conducta, es decir, si el/los sujeto/s han actuado dolosa o impunemente (el delito de defraudación tributaria solo prevé la comisión dolosa). Únicamente cuando se finalice este estudio de manera completa, se podrá concluir si una determinada conducta es desvalorada jurídico-penalmente y cuál es la calificación que le corresponde.

12. La condición de aplicación del actuar en lugar de otro (art. 31 CP) está determinada por la realización de la conducta típica material de autor por parte del representante, mientras que las cualidades especiales que exige el tipo para poder atribuir responsabilidad penal a título de autoría, concurren en el representado, persona física o persona jurídica.

En relación con el fundamento de la extensión de la autoría según el art. 31 CP, podría interpretarse que el legislador admite que se actúe tanto como administrador de hecho o de

derecho o en representación legal o voluntaria de una persona física o jurídica, como en nombre de otro, puede ser éste una persona física o jurídica, sin exigir en este punto una representación. Por lo que, en mi opinión, es posible entender que, en principio, la transmisión del elemento personal de la autoría puede operar según la teoría de la representación o conforme a un criterio material de dominio. Y, en consecuencia, lo determinante será la interpretación del fundamento material de la restricción de la autoría en un delito especial concreto.

Cabe recordar que no rechazo completamente la categoría de los delitos especiales de infracción de un deber, por lo tanto, entiendo que habrá situaciones en las que la descripción típica suponga que el criterio para la transmisión de la cualidad especial sea exclusivamente el de la representación.

Ahora bien, en este trabajo se propone que el delito de defraudación tributaria es un delito de dominio o posición al que subyace la infracción de un deber extrapenal (no personalísimo), en el que el criterio de imputación del hecho al autor es el de determinación objetiva y positiva del hecho, con el límite de ostentar, además, la cualificación personal exigida por el tipo de injusto del art. 305 CP. De tal forma que se castigará como autor con base en el art. 31 CP al sujeto que defina el sí y el como del hecho de la defraudación tributaria, siempre que detente la representación del contribuyente, retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta. Es decir, además de la concreta infracción del deber (que debió ser delegada), debe comprobarse si el sujeto determinó la producción del hecho. En mi opinión, en el contexto del delito de defraudación tributaria, la delegación formal del deber es la base para acceder a las posiciones materiales de dominio que permiten actuar de manera jurídicopenalmente relevante en relación con el bien jurídico protegido por el art. 305 CP.

Según la solución que propongo, queda claro que no basta con que el asesor fiscal ostente simplemente la cualidad de representante para que le sea atribuida responsabilidad penal a título de autor, sino que es necesario que realice materialmente las conductas nucleares de defraudar. La cláusula de actuar en lugar de otro permite exclusivamente la atribución (la transmisión) de los elementos personales del injusto especial a quienes no

ostente inicialmente las cualidades requeridas por el tipo, pero no sustituye de manera alguna los requisitos generales de la autoría. El asesor fiscal cuya actuación quede cubierta por el art. 31 CP responderá como autor del delito de defraudación tributaria si actuó, además, materialmente como autor. Si no, responderá como partícipe o, si tampoco encaja su actuación en la inducción o la cooperación en sentido amplio, quedará impune.

Debe quedar claro que solo en los casos de representación voluntaria de Derecho y (quizás) representación de hecho en el supuesto contemplado en el art. 45.7 LGT, entiendo posible la atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal que actúa como representante del obligado tributario persona jurídica.

En este sentido debo apuntar que, a mi juicio, no hay lugar a la atribución de responsabilidad penal a título de autor con base en la cláusula del actuar en lugar de otro al asesor fiscal que actúe como un “representante de hecho” de la persona jurídica (aparte del supuesto que supra se comentaba). Pese a que podría parecer un argumento de orden solo formal, en realidad no lo es, porque no se ve bien cómo el asesor fiscal podría actuar de manera directa e inmediata ante la Administración (reconociendo obligaciones o solicitando devoluciones de ingresos indebidos o exenciones) en nombre del obligado tributario *intraneus* sin ostentar dicha posición material. No podría actuar válidamente, en estricto sentido, frente a la Administración Tributaria. Será necesario que se verifique la delegación formal del encargo por los órganos de administración competentes para que el asesor fiscal pueda cumplir materialmente con las obligaciones tributarias del obligado tributario *intraneus* persona jurídica. En suma, como se argumentaba, la delegación del deber es la base para acceder a la posición de dominio que permite actuar de manera relevante jurídicopenalmente en relación con el bien jurídico protegido.

13. Para determinar si es posible transmitir la cualidad especial exigida por el tipo del art. 305 CP al asesor fiscal que materialmente realiza tareas de administración con base en la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP, en este trabajo propongo partir del tradicional concepto amplio de administrador de hecho. Según el cual, será tal, todo aquel que de facto ejerza funciones de administración, siempre que éstas tengan cierta continuidad.

Ahora bien, incluso admitiendo que el asesor fiscal puede ejercer *de facto* dichas funciones de administración (lo cual es discutible) habrá que decidir si en el ámbito del delito de defraudación tributaria un mero ejercicio fáctico de la administración resulta suficiente e idóneo para realizar la conducta y el resultado típicos del delito de defraudación tributaria; o, en otras palabras, si un administrador *de facto* puede llegar a lesionar el bien jurídico protegido, es decir, la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material (principal contributiva o de pagar a cuenta).

Por lo tanto, teniendo en cuenta la definición del bien jurídico protegido y la concreción de la conducta típica del delito de defraudación tributaria, puede afirmarse que solo se determina objetiva y positivamente el hecho de defraudar a la Hacienda Pública en más de 120.000 euros (realizando todos los elementos típicos contenidos en el art. 305 CP), cuando se presenta de manera directa e inmediata (y estando por supuesto cualificado para ello) la declaración en la que se autoliquide incorrectamente la obligación tributaria material principal contributiva o de pagar a cuenta (si así lo impone la normativa particular del tributo en concreto). En los casos en los que la liquidación de la obligación tributaria material le corresponda a una determinada Hacienda Pública, por el contrario, habrá que analizar en cada caso concreto cuál puede ser dicha acción típica nuclear. Lo que hay que tener en cuenta de cualquier manera, y resulta fundamental insistir en ello, es que solamente el sujeto obligado *intraneus* (contribuyente, retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta) podrá actuar válidamente ante la Administración en la fase de liquidación, ya sea por sí mismo o representado legal o voluntariamente por otro. Y que es en esta fase en la que se puede lesionar el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria.

En este sentido, en mi opinión, en el contexto del delito de defraudación tributaria no se puede sin más atribuir la cualidad de administrador de hecho al asesor fiscal que *de facto* realice actividades de “gestión” de una persona jurídica con la pretensión de aplicarle la cláusula del actuar en lugar de otro y, entonces, transmitirle la condición especial del *intraneus* para que pueda responder como autor (mediato), puesto que las decisiones y actuaciones que más directamente atacan al bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria requieren ser tomadas por el sujeto que materialmente se encuentre

en la posición del contribuyente, del retenedor o del obligado a realizar ingresos a cuenta. Y a esta posición solo se puede acceder por ser quien realiza (personalmente) el hecho imponible o el hecho generador autónomo de la obligación de pagar a cuenta, o por ser el representante legal o voluntario de éstos.

Por lo dicho, la restricción al acceso a la posición material especial que permite realizar la conducta típica de defraudar la Hacienda Pública en más de 120.000 euros, a mi juicio, se produce por una triple vía. Primero, por la definición del bien jurídico como la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la particular obligación tributaria material (principal contributiva o de realizar pagos a cuenta), que se funda en el reconocimiento de la relación jurídico tributaria que subyace a las instituciones de los tributos, las cantidades retenidas o los ingresos a cuenta y que condiciona la interpretación de la conducta típica y con ello, la restricción del injusto típico. Segundo, por la definición del delito de defraudación tributaria como un delito especial de posición al que subyace la infracción de un deber extrapenal (personal, pero no personalísimo), que es consecuencia, a su vez, de la indagación por el fundamento material de la restricción del círculo de posibles autores y que supone, en consecuencia, la transmisión formal del vínculo de representación. Tercero, puede decirse que, por las condiciones y restricciones que impone la normativa tributaria para la validez de las actuaciones de manera directa e inmediata ante la Hacienda Pública (que son especialmente exigentes, en la fase de liquidación de los tributos), un asesor fiscal no podrá acceder a la esfera de dominio (o de determinación, mejor) de la realización típica (no podrá ponerse en la posición material que le permita afectar al bien jurídico) sin una delegación formal (válida ante la Administración) de la cualidad especial del intraneus.

Por último, me gustaría insistir además en que será poco habitual que un asesor fiscal pueda, en estricto sentido, llegar a realizar *de facto* tareas de gestión y administración de una empresa. Se podría discutir si el asesor fiscal es un mando intermedio, o si tiene una posición de predominio, pero considero que esta discusión pasa a un segundo plano, cuando ya de partida se impide el acceso a la posición que permite determinar objetiva y positivamente la realización de una defraudación tributaria del art. 305 CP.

En conclusión, entiendo que *de lege lata* solo cabe imputar responsabilidad penal al asesor fiscal que ejecuta actividades de asesoramiento (en sentido amplio) en el contexto de una organización empresarial como partícipe o, cuando esto no sea posible (en razón del respeto al principio de accesoriedad limitada de la participación o porque no actuó como tal) quedará impune.

14. Para determinar si una conducta profesional es penalmente neutra debe someterse a un doble análisis, en el plano objetivo y en el plano subjetivo.

Aplicado a las actuaciones del asesor fiscal, en primer lugar, debe precisarse si objetivamente la aportación de éste facilita la actuación delictiva del obligado tributario *intrañeus* (o de sus representantes) o, por el contrario, solamente contribuye a su actuación general o a actuaciones que rodean a la conducta delictiva pero que no son específicamente la delictiva. Y, además, si dicha conducta favorecedora se encuentra en el ámbito de las facultades propias del ejercicio legítimo de la profesión y en el contexto de un riesgo permitido o si, por lo menos, es penalmente atípica por moverse en un ámbito neutro, ni positivo ni negativo, o socialmente tolerable.

Y, en segundo lugar, en el plano subjetivo, debe evaluarse si el carácter de permitido (o, al menos, de no prohibido) penalmente de la conducta desaparece si la información, asesoramiento, mediación o apoyo profesional se adapta específicamente a las peculiaridades (precisamente) de la concreta conducta delictiva, puesto que, en ese caso, perderá su carácter de conducta neutra o incluso adecuada y correcta para adquirir un inequívoco sentido criminal. Es decir, la desaprobación penal de la conducta puede provenir del conocimiento por parte del asesor de que la información proporcionada, aunque sea objetivamente neutral, será utilizada por el obligado tributario para la defraudación a la Hacienda Pública. Así, entiendo que una conducta objetivamente neutra pierde su neutralidad en el plano subjetivo, cuando el interviniente actúa con dolo directo. Finalmente, cabe advertir que, por todo lo dicho, entiendo que no hay razón para aplicar en el campo del asesoramiento fiscal unas reglas diferentes a las que se utilizan usualmente para conocer si una conducta de colaboración posee un carácter neutro o estrictamente profesional o, por el contrario,

adquiere un carácter inequívoco de contribución específica al delito de defraudación tributaria. Por ello, en los casos que se presenten dudosos por la naturaleza de la asesoría fiscal y lo peculiar de ciertos ámbitos en los que se desenvuelve, se puede recurrir didácticamente a ejemplos de la vida cotidiana que ayuden a aclarar la situación. Ésta puede ser una buena herramienta para plantear soluciones más precisas en los supuestos que aquí nos importan.

15. En resumen, como consecuencia de una interpretación restrictiva del tipo penal del art. 305 CP (respetuosa de los principios propios de un Derecho penal de un Estado democrático de Derecho) y de la aplicación de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho (que es en sí misma restrictiva y garantista) a las diferentes hipótesis de intervención del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria, la principal solución a la que llego en este trabajo es que realmente difícil exigir responsabilidad penal tanto en calidad de autor como de partícipe al asesor fiscal (sin perjuicio que pueda resultar responsable jurídicopenalmente por otros delitos). Lo que se constata claramente, además, con el análisis de las escasísimas sentencias jurisprudenciales en la materia. Esta conclusión que puede resultar en ocasiones insatisfactoria político-criminalmente, solo puede ser solucionada con una modificación del art. 305 CP, en el que se prevea específicamente el castigo de las intervenciones del asesor fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- ABASCAL JUNQUERA, Alejandro/ACÓN ORTEGO, Ignacio: “Los nuevos delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. La reforma del Código penal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en: *PP* 71 (2013), 16-24
- ACALE SÁNCHEZ, María/GONZÁLEZ AGUDELO, Gloria: “Lección 7. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: TERRADILLOS BASOCO, Juan María (coord.): *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal. Tomo IV. Derecho Penal. PE (Derecho penal económico)*, Iustel, Madrid, 2012, 177-193
- ADAME MARTÍNEZ, Francisco D.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada, 2009
- ALCÁCER GUIRAO, Rafael: “El juicio de adecuación de la conducta. Consideraciones sobre la teoría de la imputación objetiva y sobre la tentativa”, en: *ADPCP* 1996, 473-509
- ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO, María/GÓMEZ LACUEVA, Cristina: “La responsabilidad civil del asesor fiscal frente al cliente”, en: *CT* 1999 (89), 9-36
- ALDROVANDI, Paolo: *I profili evolutivi dell’illicito tributario*, Cedam, Padova, 2005
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008
- ANTOLISEI, Francesco: *Manuale de Diritto Penale. Leggi complementari. I reati fallimentari, ambientali e dell’urbanistica*, v. II, Dott. A. Giuffrè, Milano, 2008
- APARICIO PÉREZ, José: *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia* (pról. de: MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel), Aranzadi, Pamplona, 1997
- ARGENTE ÁLVAREZ, Javier/BALLESTEROS MARTÍN, Javier M./BERTRÁN GIRÓN, Fernando/CÁRCAMO GIL, Alfonso/DÍAZ ROLDÁN, Carlos/LAUNA ORIOL, Carmen/DOÑORO DE LA HOZ, Raúl de L./MÁRQUEZ RABANAL,

Ángel/MELLADO BENAVENTE, Francisco M./MÉNDEZ CORTEGANO, Ignacio J./SABADELL CARNICERO, Concepción/TORRES GELLA, Francisco J./VELASCO CANO, Francisco/ZURDO GARAY-GORDÓVIL, Ignacio: *El delito fiscal*, La Ley (Wolters Kluwer), Valencia, 2009

ARIAS EIBE, Manuel José: *El error en Derecho Penal en el Código de 1995*, Dykinson, Madrid, 2007

ARROYO ZAPATERO, Luis Alberto: *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1987

- “Derecho penal económico y constitución”, en: *RP* 1 (1998), 1-16

AYALA GÓMEZ, Ignacio: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal* (pról. de: OLIVA GARCÍA, Horacio), Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense/Civitas, Madrid, 1988

- “Delito de defraudación tributaria y prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda”, en: *EP-Ruiz Antón*, 2004, 97-118
- “Obtención indebida de devoluciones empleando medios fraudulentos: ¿delito fiscal o estafa?”, en: *LLP* 2005-17, 5-16
- “Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria”, en: BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ramón Areces, Madrid, 2007, 257-267
- “Antecedentes legislativos de los ‘Delitos contra la Hacienda Pública’”, en: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio (dir./coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, 23-62
- “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, Emilio (dir./coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, 97-166

BACIGALUPO SAGGESE, Silvina: “La necesidad de armonización del Derecho sancionador penal y administrativo: principio de legalidad y remisión normativa en las leyes penales en blanco”, en: BAJO FERNÁNDEZ (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE/GÓMEZ-JARA DÍEZ (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ramón Areces, Madrid, 2007, 345-348

BACIGALUPO ZAPATER, Enrique: “El delito fiscal en España”, en: *RFDUCM* 56, 1979, 79-98

- “Multinationale Unternehmen und die Probleme des Steuerstrafrechts in Spanien und Lateinamerika”, en: TIEDEMANN, Klaus (Hrsg.): *Multinationale Unternehmen und Strafrecht. Beiträge zum Problem der Kriminalität in grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr*, Carl Heymanns, Köln/Berlin/Bonn/München, 1979, 99-120
- “Responsabilidad penal de órganos, directivos y representantes de una persona jurídica”, en: COBO DEL ROSAL, Manuel (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (coord.): *Comentarios a la legislación penal. Tomo V, La reforma del Código Penal de 1983. Libro I del Código Penal. Artículos 1; 6 bis, a); 6 bis, b); 7; 8, 1º, 2º, 3º y 4º; 9, 1ª y 8ª; 10, 15ª y 16ª; 11; 15 bis; 18; 20; 41; 48; 61; 69 bis; 85; 91; 93; 100 y 118*, Edersa, Madrid, 1988, 317-335
- “El nuevo delito fiscal”, en: *APen* 1995, 883-893
- *Principios de Derecho Penal*, *PG*, 5.ª, Akal, Madrid, 1998
- “§ 10. La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho penal económico”, en: BACIGALUPO ZAPATER, Enrique (dir.): *Curso de Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2005, 193-201

- “§ 22. El delito fiscal”, en: BACIGALUPO ZAPATER, Enrique (dir.): *Curso de Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2005, 473-501
 - “Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal”, en: *DLL* 2016-8715, 1-16
- BACKES, Peter: *Zur Problematik der Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht*, Tesis doctoral, Köln, 1981
- BACHMANN, Jochen: *Vorsatz und Rechtsirrtum im Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht*, Duncker & Humblot, Berlin, 1993
- BAEZA ALBENDEA, Alberto/CARO CEBRIÁN, M.ª José/CARO CEBRIÁN, Aníbal: “Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario”, en: *CaT* 81-82 (1988), 11-23
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid, 1978
- “Algunas cuestiones del delito tributario”, en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina/GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ramón Areces, Madrid, 2007, 127-132
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina: *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000
- *Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2010
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/PÉREZ MANZANO, Mercedes/SÚAREZ GONZÁLEZ, Carlos: *Manual de Derecho Penal, PE*, 2.ª ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993
- BANACLOCHE PÉREZ, Julio: “Asesores fiscales”, en: *Impuestos XIV*, 1993, 99-102
- *Guía práctica de sanciones tributarias*, La Ley, Madrid, 2005

- BAÑERES SANTOS, Francisco: “Delito fiscal (arts. 305, 306 y 307)”, en: QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (dir.): *La Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, 259-262.
- BASTIANELLO, Alessandro: *La responsabilità penale dei professionisti. Medici avvocati notai commercialisti*, Cedam, Padova, 2012
- BAUMANN, Jürgen/WEBER, Ulrich/MITSCH, Wolfgang: *Strafrecht. AT. Lehrbuch*, 11.^a ed., Bielefeld, 2003
- BENÍTEZ ORTÚZAR, Ignacio Francisco: *La participación en el delito imprudente en el Código Penal español de 1995*, Dykinson, Madrid, 2007
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos: “Estimación indirecta y delito fiscal”, en: *ADPCP* 1990, 793-801
- *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, 1994
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/ARROYO ZAPATERO, Luis/GARCÍA RIVAS, Nicolás/FERRÉ OLIVÉ, Juan: *Lecciones de Derecho Penal*, *PG*, 2.^a ed., Praxis, Barcelona, 1999
- BLANCO CORDERO, Isidoro: “Negocios socialmente adecuados y delito de blanqueo de capitales”, en: *ADPCP* 1997, 263-292
- “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en: *Eguzkilore* 14-2000, 5-46
 - “Delito de defraudación tributaria y responsabilidad penal en el ámbito bancario”, en: *EM-Valle*, 2001, 971-1005
 - *Límites a la participación delictiva. Las acciones neutrales y la cooperación en el delito*, Comares, Granada, 2001
- BLOY, René: *Die Beteiligungsform als Zurechnungstypus im Strafrecht*, Duncker & Humblot, Berlin, 1985

- BOIX REIG, (Francisco) Javier: “Los delitos contra la Hacienda Pública”, en: BOIX REIG, Javier/BUSTOS RAMÍREZ, Juan: *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Tecnos, Madrid, 1987, 57-111
- “Capítulo XXVI. Delitos contra la Hacienda Pública”, en: VIVES ANTÓN, Tomás Salvador/BOIX REIG, Javier/ORTS BERENGUER, Enrique/CARBONELL MATEU, Juan Carlos/GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis: *Derecho Penal, PE*, 3.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, 590-610
- BOIX REIG, Francisco Javier/GRIMA LIZANDRA, “Código Penal y Ley General Tributaria, un enamoramiento que no fue fugaz (II)”, en: *El Cronista* 34 (2013), 16-19
- BOIX REIG, (Francisco) Javier/MIRA BENAVENT, Javier: “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social”, en: VIVES ANTÓN, Tomás Salvador (coord.): *Comentarios al Código Penal de 1995*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, 1498-1518
- *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000
- BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel: *La comunicabilidad de las circunstancias y la participación delictiva* (pról. de: CERESO MIR, José), Civitas, Madrid, 1995
- BOLEA BARDÓN, Carolina: *La cooperación necesaria: análisis dogmático y jurisprudencial*, Atelier, Barcelona, 2004
- BORJA BANQUERI, José Ángel: “Concepto de profesión de asesor fiscal y ejercicio del asesoramiento fiscal. Comentario a la sentencia de la AN de 2-11-2000, rec. núm. 1189/1997”, *RCT* 226 (2002), 457-480
- BOTTKE, Wilfried: “Sobre la legitimidad del Derecho penal económico en sentido estricto y de sus descripciones típicas específicas”, en: *LH-Tiedemann*, 1995, 637-654
- BRENNER, Karl: “Muß der Steuerberater die Steuererklärung berichtigen, wenn er zu Gunsten seines Mandanten Steuern verkürzt hat?”, en: *BB* 1987, 1856-1860

- BUSTOS RAMÍREZ, Juan: “Bien jurídico y tipificación en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, en: BOIX REIG, Javier/BUSTOS RAMÍREZ, Juan: *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Tecnos, Madrid, 1987, 11-55
- “Autoría y participación: otra visión”, en: *LH-Gimbernat*, 2008, 733-742
- CALDERÓN CEREZO, Ángel: “Delitos contra la Hacienda Pública, la Seguridad Social y los derechos de los trabajadores”, en: CALDERÓN CEREZO, Ángel/CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: *Manual de Derecho Penal, PE*, T. II, Deusto, Barcelona, 2005, 323-333
- CALVO ORTEGA, Rafael: *Curso de Derecho Financiero, PG*, 18.^a ed., Civitas/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2014
- CARACCIOLI, Ivo/GIARDA, Angelo/LANZI, Alessio: *Diritto e procedura penal tributaria. (Commentario al Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74)*, Cedam, Padova, 2001
- CARRETERO PÉREZ, Adolfo: “El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública”, en: *CT* 1985 (53), 55-64
- “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal”, en: *LL* 2013-1, 1563-1568
- del CASTILLO CODES, Enrique: *La imprudencia: autoría y participación*, Dykinson, Madrid, 2007
- CASTRO MORENO, Abraham: *El delito societario de administración desleal (art. 295 CP)* (pról. de: GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel), Marcial Pons, Madrid, 1998
- *Elusiones fiscales atípicas*, Atelier, Barcelona, 2008
- CAYÓN GALIARDO, Antonio: “Prólogo”, en: CHICO DE LA CÁMARA, Pablo/GALÁN SÁNCHEZ, Rosa M.^a/GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina/GÓMEZ VERDESOTO, Marta/MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier/RODRÍGUEZ MÁRQUEZ,

- Jesús/SERRANO ANTÓN, Fernando: *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español* (pról. de: CAYÓN GALIARDO, Antonio), AEDAF, Madrid, 1998, 5-7
- CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho Penal Español, PG, t. II: Teoría jurídica del delito/1*, 6.ª ed.; t. III: *Teoría jurídica del delito/2*, Tecnos, Madrid, 1998-2001
- COBO DEL ROSAL, Manuel/VIVES ANTÓN, Tomás S.: *Derecho Penal, PG*, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1999
- COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA, Miguel: “Conformidad de la Administración Tributaria y sanción penal”, en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina/GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ramón Areces, Madrid, 2007, 59-66
- COLOMER BEA, David: “La responsabilidad del *extraneus* a título de autor”, en: *DLL* 2016-8797, 1-12
- “Razones para atenuar la pena del *extraneus* que interviene como autor”, en: *DLL* 2016-8821, 1-7
- CORCOY BIDASOLO, Mirentxu: *Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales: nuevas formas de delincuencia*, Tirant lo Blanch, 1999
- CÓRDOBA RODA, Juan: “El nuevo delito fiscal”, en: *RJC* 4 (1985), 919-944
- “La nueva Ley de delitos contra la Hacienda Pública: Principios informadores de la Reforma de 1985. El nuevo delito fiscal”, en: MORALES PRATS, Fermín (dir.)/PRATS. CANUT, Miguel/VALLE MUÑIZ, José Manuel/VALADÁS JANÉ, Carlos (coords.): *I Jornadas italo-españolas. “El nuevo Derecho penal económico: aspectos fiscales y laborales”*, Gráficas Signo, Barcelona, 1987, 9-26

- “Fraude fiscal y falsedad documental”, en: MUÑOZ CONDE, Francisco (dir.): *Falsedad y defraudaciones*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, 191-205
- CORTÉS BECHIARELLI, Emilio: “Capítulo 40. Delitos contra la Hacienda Pública para épocas de crisis (o sobre el Derecho penal recaudador)”, en: ÁLVAREZ GARCÍA, Francisco Javier/GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis: *Comentarios a la reforma penal de 2010*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, 347-354
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *El Delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda* (pról. de: HERRERA, Pedro M.), Aranzadi, Cizur Menor, 2012
- CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: “La autoría y la participación”, en: *LL* 1996-1, 1642-1646
- *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003
 - “Sobre la autoría del ‘extraneus’ en el delito fiscal: a propósito de la STS 30 de abril de 2003”, en: *AJA* 580-2003, 1-3
 - “La responsabilidad penal del asesor fiscal”, en: *Impuestos I*, 2003, 203-220
 - “Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad”, en: *LL* 2005-2, 1451-1461
 - *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones. Adaptado a la Reforma penal de la L.O. 5/2010*, Bosch, Barcelona, 2011
- de la CUESTA ARZAMENDI, José Luis/ BLANCO CORDERO, Isidoro: “Delincuencia económica”, en: BOIX REIG, Javier (dir.)/LLORIA GARCÍA, Paz (coord.): *Diccionario de Derecho penal económico*, Iustel, Madrid, 2008, 315-321
- DANNECKER, Gerhard/JANSEN, Oswald: *Steuerstrafrecht in Europa und den Vereinigten Staaten*, Linde Verlag, Wien, 2007

- DEMETRIO CRESPO, Eduardo: “Sobre la posición de garante del empresario por la no evitación de delitos cometidos por sus empleados”, en: SERRANO-PIEDECASAS, José Ramón/DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dirs.): *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2008, 61-87
- *Responsabilidad penal por omisión del empresario*, Iustel, Madrid, 2009
- DENARO, Marco: “Omessa presentazione della dichiarazione, tra responsabilità del professionista e obblighi del contribuente”, en: *il fisco*, 34/2012, 5549-5553
- DI AMATO, Astolfo/PISANO, Roberto: *Trattato de diritto penale dell'impresa. I reati tributari*, v. VII, Cedam, Padova, 2002
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel: “Inducción o autoría mediata en malversación impropia”, en: *LL* 1986-4, 521-531
- “Algunas cuestiones sobre el tipo de apoderamiento de determinados objetos destinados al servicio público”, en: *PJ* 16 (1989), 177-226
 - “Responsabilidad penal en la ocupación y desvío de un buque por un conjunto de trabajadores en un acto de reivindicación laboral”, en: *LL* 1990-4, 1020-1048
 - *La autoría en Derecho Penal* (pról. de: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel), PPU, Barcelona, 1991
 - “Omisión de impedir delitos no constitutiva de participación por omisión: ¿un caso de dolo alternativo?”, en: *PJ* 24 (1991), 203-220
 - “Autoría y participación en el borrador de Anteproyecto de la parte General de un nuevo Código Penal de 1990: Algunas observaciones”, en: *LL* 1992-2, 1029-1035
 - “Dominio funcional, determinación positiva y objetiva del hecho y coautoría”, en: *LH-Roxin (Coimbra)*, 1995, 305-307
 - “Autoría”, en: *EJB* I, 1995, 639-699
 - “Autoría en delitos de imprenta”, en: *EJB* I, 1995, 699-702

- “Autoría mediata, coautoría y autoría accesoria”, en: *EJB* I, 1995, 702-709
- “Cooperación ejecutiva, cooperación necesaria y complicidad”, en: *EJB* I, 1995, 1711-1715
- “Inducción”, en: *EJB* III, 1995, 3534-3536
- “Participación”, en: *EJB* III, 1995, 4778-4785
- “Delinkuentzia antolatua (Delicuencia organizada)”, en: *Harlax* 16-17 (1996), 258-279
- “Autoría y participación”, en: *LL* 1996-2, 1283-1293
- “‘Coautoría alternativa’ y ‘coautoría aditiva’: ¿autoría o participación? Observaciones sobre el concepto de coautoría”, en: *LH-Roxin (Barcelona)*, 1997, 295-230
- “El error de prohibición: pasado, presente y futuro”, en: *LH-Torío*, 1999, 335-368
- “Los elementos normativos del tipo penal y la teoría del error”, en: *EM-Casabó* I, 1999, 657-703
- “Los elementos normativos del tipo penal y la teoría del error”, en: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel/MIR PUIG, Santiago (dirs.): *Cuestiones actuales de la teoría del delito*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, 61-111
- ¿Error de tipo o error de hecho?, en: *EM-Valle*, 2001, 207-228
- “La autoría mediata. Con una especial referencia a los delitos socioeconómicos y contra el medio ambiente”, en: *DPC* 1-2001, 29-60
- “PÉREZ ALONSO, Esteban Juan, *La coautoría y la complicidad (necesaria) en derecho penal*, Comares, Granada, 1998. ¿Son el dominio funcional del hecho y sus elementos criterios válidos para delimitar la coautoría, la cooperación necesaria y la complicidad? (I)” [Recensión], en: *RDPCr* 8 (2001), 357-402

- “¿Son el dominio funcional del hecho y sus elementos criterios válidos para delimitar la coautoría, la cooperación necesaria y la complicidad? (II). (A la vez, un comentario crítico al libro de PÉREZ ALONSO, Esteban Juan, *La coautoría y la complicidad (necesaria) en derecho penal*, Comares, Granada, 1998”, en: *RDPCr* 9 (2002), 303-358
- “Conocimiento de la antijuridicidad y error de prohibición: una visión abierta del art. 14.3 CP. Comentario a FELIP I SABORIT, David: Error iuris. El conocimiento de la antijuridicidad y el art. 14 del Código Penal, ed. Atelier, Barcelona, 2000 (289 pp.)”, en: *RDPCr* 9 (2002), 359-386
- “¿Son el dominio funcional del hecho y sus elementos criterios válidos para delimitar la coautoría, la cooperación necesaria y la complicidad? (y III). (A la vez, un comentario crítico al libro de PÉREZ ALONSO, Esteban Juan, *La coautoría y la complicidad (necesaria) en derecho penal*, Comares, Granada, 1998 (y III)”, en: *RDPCr* 10 (2002), 403-449
- “Algunas cuestiones del error en Derecho Penal”, en: *LH-Roxin (Lisboa)*, 2002, 71-85
- “¿Es necesaria la cooperación necesaria?”, en: *LH-Cerezo*, 2002, 645-669
- “Autoría”, en: *EPB*, 2002, 139-153
- “Autoría en delitos de imprenta”, en: *EPB*, 2002, 154-160
- “Autoría mediata, coautoría y autoría accesoria”, en: *EPB*, 2002, 160-177
- “Cooperación necesaria y complicidad”, en: *EPB*, 2002, 311-318
- “Inducción”, en: *EPB*, 2002, 826-831
- “Participación”, en: *EPB*, 2002, 977-987
- “La autoría en Derecho penal. Caracterización general y especial atención al Código Penal colombiano”, en: *DPCrim* 76 (2004), 33-66

- “La problemática de la codelinquencia en el Código Penal colombiano. Complicidad y acuerdo previo; ‘el interviniente’ del artículo 30, párrafo final”, en: *DPCrim* 77 (2005), 45-78
- “Problemas actuales de autoría y participación en los delitos económicos”, en: *NFP* 71 (2007), 115-144
- *El error sobre elementos normativos del tipo penal*, La Ley, Madrid, 2008
- “Autoría y participación”, en: *REJ* 10 (2008), 13-61
- “El error en Derecho penal económico”, en: SERRANO-PIEDECASAS, José Ramón/DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dirs.): *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2010, 39-61
- “Der [Einfluss der Roxinschen Täterschaftstheorie \(insbesondere betreffend die Mittäterschaft\) auf die spanische Rechtslehre und Rechtsprechung](#): Kritische Betrachtungen”, en: *GA* 2011, 259-283
- “La influencia de la teoría de la autoría (en especial, de la coautoría) de Roxin en la doctrina y la jurisprudencia españolas: consideraciones críticas”, en: *NFP* 76 (2011), 15-48
- “El complicado régimen privilegiado del artículo 30 del Código Penal español en materia de codelinquencia y encubrimiento en los delitos cometidos utilizando medios o soportes de difusión mecánicos”, en: *NFP* 81 (2013), 68-92. Publicado también en: *RPM* 4 (2013), 21-34
- “Algunas cuestiones en relación con el delito de administración desleal societaria en España, es especial autoría y omisión”, en: *NFP* 83 (2014), 15-38
- “Imputación subjetiva y problemas de error en el Derecho penal económico y empresarial”, en: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu/GÓMEZ MARTÍN, Víctor, (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ, Vicente (coord.): *Fraude a consumidores y Derecho*

- Penal. Fundamentos y talleres de leading cases*, Edisofer/B de F, Madrid/Montevideo/Buenos Aires, 2016, 199-233
- “Strafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Personen? Einige Thesen”, en: *GA* 2016, 238-248
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel/BARBER BURUSCO, María Soledad: “Participación en el suicidio y eutanasia: esbozo del tratamiento penal en España”, en: *NFP* 79 (2012), 115-152
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel/DE VICENTE REMESAL, Javier: “Autoría o participación en determinados supuestos de ‘vigilancia’ (Comentarios a la STS de 21 de febrero de 2989) (Pte. BACIGALUPO ZAPATER)” (comentario tercero), en: *PJ* 27 (1992), 189-216
- DIETMEIER, Frank: *Blankettstrafrecht: ein Beitrag zur Lehre vom Tatbestand*, Elwert, Marburg, 2002
- DOHNA, Alexander Grauf zu: *Recht und Irrtum*, Mannheim, 1925
- DONNA, Edgardo Alberto: “El concepto de autor”, en: *LH-Bacigalupo*, I, 2004, 177-200
- DÖRN, Harald: “Fragen des Steuerstraf- und; Steuerordnungswidrigkeitenrechts bei Beauftragung eines Steuerberaters”, en: *DSiZ* 1993, 478-487
- “Steuerstraf- oder bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerberaters”, en: *Wistra* 8/1994, 284-294
- DOVAL PAIS, Antonio: *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de las leyes penales en blanco*, Tirant lo Blanch/Universitat de València, Valencia, 1999
- DURÁN SECO, Isabel: *La coautoría en Derecho Penal: aspectos esenciales*, Secretariado de publicaciones y medios audiovisuales de la Universidad de León, León, 2003
- ECHAVARRÍA RAMÍREZ, Ricardo: “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, en: *RECPC* 16-04 (2014), 1-39

ENRÍQUEZ SANCHO, Ricardo: “Consideraciones sobre el Delito fiscal”, en: *CT* 1985 (53), 65-76

ESCOBAR MARULANDA; Juan Gonzalo: “El delito de intrusismo y el principio de exclusiva protección de bienes jurídicos”, en: *ADPCP* 1994, 65-110

ESCOBAR VÉLEZ, Susana: *La responsabilidad penal por productos defectuosos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012

FAKHOURI GÓMEZ, Yamila: “Recensión a NIETO MARTÍN, Adán: *El conocimiento del Derecho. Un estudio sobre la vencibilidad del error de prohibición*. Editorial Atelier. Barcelona, 1999”, en: *RDPCr* 8 (2001), 403-414

- *Delimitación entre error de tipo y de prohibición. Las remisiones normativas: un caso problemático* (pról. de: JORGE BARREIRO, Jorge), Civitas, Cizur Menor, 2009
- “El tratamiento del error sobre el delito fiscal: desarrollos doctrinales y jurisprudenciales en España y en Alemania y propuestas de solución”, en: *LLP* 2011-82, 60-81

FALCÓN Y TELLA, Ramón: “La inconstitucionalidad de la regulación del presentador del documento en el ISD y en el ITPAJDLAS. SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril y sus consecuencias en relación con el art. 40.2 lgt y con el proyectado art. 10.2 del TR del IRNR”, en: *QF* 2006-11, 5-10

FARALDO CABANA, Patricia: *Responsabilidad penal del dirigente en estructuras jerárquicas. La autoría mediata con aparatos organizados de poder* (pról. de: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ), Tirant lo Blanch, Valencia, 2004

- “Los autores del delito de blanqueo de bienes en el Código Penal Español de 1995. Especial alusión a los proveedores de bienes y/o servicios: el caso de los Abogados y Asesores Fiscales (1)”, en: *ADPCP* 2006, 135-179
- “Posibilidades de aplicación de la autoría mediata con aparatos organizados de poder en la empresa”, en: SERRANO-PIEDECASAS, José Ramón/DEMETRIO CRESPO,

- Eduardo (dirs.): *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2008, 89-129
- *Los delitos societarios (incluye la reforma del Código Penal de 2015)*, 2.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015
- FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo: *Límites a la participación criminal. ¿Existe una “prohibición de regreso” como límite general del tipo en derecho penal?*, Comares, Granada, 1999
- *Derecho penal de la empresa e imputación objetiva*, Reus, Madrid, 2007
 - “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina/GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ramón Areces, Madrid, 2007, 111-122
 - “Bien jurídico y delitos socioeconómicos”, en: BOIX REIG, Javier (dir.)/LLORIA GARCÍA, Paz (coord.): *Diccionario de Derecho penal económico*, Iustel, Madrid, 2008, 144-155
 - *Cuestiones actuales de derecho penal económico*, B de F, Montevideo, 2009
 - *El delito corporativo en el Código Penal español. Cumplimiento normativo y fundamento de la responsabilidad penal de las empresas*, Civitas/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2016
- FELIP I SABORIT, David: *Error iuris. El conocimiento de la antijuridicidad y el artículo 14 del Código penal* (pról. de: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María), Atelier, Barcelona, 2000
- FELIX, Günther/STRECK, Michael: “Der steuerberatende Beruf zwischen aktueller Bürgervertretung und unzumutbaren Fiskalpflichten”, en: *Stbg* 1980, 78-86

- FERNÁNDEZ BAUTISTA, Silvia: *El administrador de hecho y de derecho. Aproximación a los delitos con restricciones en sede de autoría*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007
- FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos: “La omisión de declaración tributaria: ¿Configura un delito fiscal?”, en: *PJ* 10 (1988), 137-144
- “Autoría y delitos especiales”, en: *LH-Barbero*, I, 2001, 1013-1026
 - “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en: *RP* 33 (2014), 91-107. Publicado también en: *RPM* 7 (2015), 77-93
- FERREIRO LAPATZA, José Juan: “Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente”, en: *QF* 2003-1, 9-12
- FERRER SAMA, Antonio: *Comentarios al Código Penal*, Sucesores de Nogues, Murcia, 1946-1956
- FISSENWERT, Peter: “Das Risiko des Steuerberaters hinsichtlich des Vertretens eigener (abweichender) Rechtsansichten bei der Abgabe von Steuererklärungen”, en: *DStR* 42/1992, 1488-1492
- FRANCÉS LECUMBERRI, Paz: *El desvalor penal de la contabilidad creativa y otras problemáticas a la luz del bien jurídico protegido en el art. 290 CP* (pról. de: DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel), Tirant lo Blanch, Valencia, 2017
- FRANCESCON, di Marco: „Responsabilità del professionista a titolo di concorso nei nuovi reati tributari”, en: *il fisco* 40/2000, 12167-12175
- FRISCH, Wolfgang: “Der Irrtum als Unrechts- und/oder Schuldausschluß im deutschen Strafrecht”, en: ESER, Albin/PERRON, Walter (Hrsg.): *Rechtfertigung und Entschuldigung III. Deutsch-italienisch-portugiesisch-spanisches Strafrechtskolloquium 1990*, Max-Planck-Institut, Freiburg im Breisgau, 1991, 217-289
- “El error como causa de exclusión del injusto y/o de la culpabilidad en el Derecho Penal alemán” (trad. de: BRUZZONE, Gustavo/PEÑARANDA RAMOS, Enrique), en: ESER, Albin/GIMBERNAT ORDEIG, Enrique/PERRON, Walter (ed.):

Justificación y exculpación en Derecho penal (Coloquio Hispano-Alemán de Derecho penal), Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1995, 157-216

- “Beihilfe durch neutrale Handlungen” en: *FS-Lüderssen*, 2002, 539-557

FRITZEN, Wolfgang: *Verantwortungsbereiche im Steuerstrafrecht. Beihilfe durch neutrale Handlungen von Steuerberatern und Bankmitarbeitern*, Feldhaus, Hamburg, 2006

de FUENTES BARDAJÍ, Joaquín/CANCER MINCHOT, Pilar/FRÍAS RIVERA, Raquel/ZABALA GUADALUPE, Juan José (dirs.)/BAL FRANCÉS, Edmundo/ZABALA GUADALUPE, Juan José (coords.): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Aranzadi, Pamplona, 2008

GALLEGO SOLER, José Ignacio: “El concepto de administrador de hecho como criterio de imputación de la autoría en Derecho penal”, en: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu (dir.)/LARA GONZÁLEZ, Rafael (coord.): *Derecho penal de la empresa*, Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 2002, 149-175

- “T. 12. Delitos socioeconómicos (III): Delitos contra los ingresos y egresos públicos”, en: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu (dir.): *Manual práctico de Derecho Penal, PE, Doctrina y jurisprudencia, con casos solucionados*, 2.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, 765-790
- *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*, B de F, Buenos Aires, 2015

GALLO, Marcelo: “La responsabilità penale del professionista in materia tributaria”, en: *BTI* 4/1984, 291-296

GARCÍA ÁLVAREZ, Pastora: *La puesta en peligro de la vida y/o integridad física asumida voluntariamente por su titular*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999

GARCÍA ARÁN, Mercedes: “Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal”, en: *EPCr* XVI (1992/1993), 63-103

GARCÍA CAVERO, Percy: *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación* (pról. de: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María), Bosch, Barcelona, 1999

- “La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro”, en: *RDPCr* 9 (2002), 103-140
- “La prohibición de regreso en las labores de asesoramiento. El caso del salvataje financiero del banco Wiese Ltda”, en: *LH-Jakobs*, 2005, 381-410

GARCÍA MOSQUERA, Marta: *La estafa de seguro* (pról. de: DE VICENTE REMESAL, Javier), La Ley, Madrid, 2006

GARCÍA TIZÓN, Arturo: “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública”, en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE, Silvana/GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ramón Areces, Madrid, 2007, 157-169

GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina: “El presentador del documento. Especial referencia al artículo 56.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, en: *QF* 1998-3, 65-70

- “SSTC 111 Y 113/2006 de 5 de abril: la inconstitucionalidad de la regulación del presentador del documento en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones”, en: *CT* 2011 (138), 233-238

GARCIGOY BADIA, Sergio: *El asesor fiscal ante la Administración y ante el contribuyente. (Ensayo sobre actitudes, métodos y experiencias)*, ATE, Barcelona, 1983

GEUß, Nina: “Haftungsrisiken des steuerlichen Beraters bei unterlassener Gestaltungsberatung”, en: *BB* 2013, 599-604

GIL GIL, Alicia/LACRUZ LÓPEZ, Juan Manuel/MELENDO PARDOS, Mariano/NÚÑEZ FERNÁNDEZ, José: *Curso de Derecho Penal, PG*, 2.ª ed., Dykinson, Madrid, 2015

GIMBERNAT ORDEIG, Enrique: *Autor y cómplice en Derecho penal* (pról. de: QUINTANO RIPOLLÉS, Antonio), Universidad de Madrid-Facultad de Derecho- Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1966. Hay dos reimpresiones, B de F, Montevideo-Buenos Aires, 2006, 2012.

- “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, en: *PJ* 9 (1989) [extra], 351-358

GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel: *Teoría jurídica del delito. Derecho penal*, PG, Civitas, Madrid, 1984

- *Estudios penales*, Colex, Madrid, 2001
- *Curso de Derecho Penal de los negocios a través de casos: reflexiones sobre el desorden legal*, Colex, Madrid, 2001

GÓMEZ MARTÍN, Víctor: “La ‘actuación por otro’ y la participación de *extranei* en delitos especiales. Un estudio sistemático de los arts. 31.1 y 65.3 CP”, en: *LH-Cobo*, 2005, 421-463. Publicado también en: MIR PUIG, Santiago/CORCOY BIDASOLO, Mirentxu (dirs.)/GÓMEZ MARTÍN, Víctor (coord.): *Nuevas tendencias en política criminal. Una auditoría al Código Penal español de 1995*; B de F, Montevideo/Buenos Aires, 2006, 49-113; y con el título “La actuación por otro y la participación de *extranei* en delitos especiales”, en: MIR PUIG, Santiago/CORCOY BIDASOLO, Mirentxu (dirs.)/GÓMEZ MARTÍN, Víctor (coord.): *Política criminal y reforma penal*, Edisofer/B de F, Madrid/Buenos Aires/Montevideo, 2007, 153-217

- *Los delitos especiales* (pról. de: MIR PUIG, Santiago), Edisofer/B de F, Madrid/Montevideo, 2006
- “La responsabilidad penal del asesor fiscal (a propósito de la STS 1231/1999, de 26 de julio, ponente Joaquín Delgado García)”, en: SERRANO-PIEDECASAS, José Ramón/DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dirs.): *El Derecho penal económico y empresarial ante los desafíos de la Sociedad mundial del riesgo*, Colex, Madrid, 2010, 259-273

- “36. Caso del asesor fiscal”, en: SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo (coord.): *Casos que hicieron doctrina en Derecho penal*, La Ley, Madrid, 2.ª ed., 2011, 669-685
- “Delitos de posición y delitos con elementos de autoría meramente tipificadores. Nuevas bases para una distinción necesaria”, en: *RECPC* 14-01 (2012), 1-29
- “Los delitos especiales y el art. 65.3 del Código Penal español”, en: ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.): *La responsabilidad en los “delitos especiales”. El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 99-229

GÓMEZ RIVERO, María del Carmen: *La inducción a cometer el delito*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995

GÓMEZ VERDESOTO, Marta: “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, en: *QF* 1998-15, 9-17

- “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, en: CHICO DE LA CÁMARA, Pablo/GALÁN SÁNCHEZ, Rosa M.ª/GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina/GÓMEZ VERDESOTO, Marta/MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier/RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús/SERRANO ANTÓN, Fernando: *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español* (pról. de: CAYÓN GALIARDO, Antonio), AEDAF, Madrid, 1998, 103-125

GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis: “Responsabilidad penal de las personas jurídicas: arts. 31 bis, ter, quáter y quinquis”, en: GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis (dir.)/MATALLÍN EVANGELIO, Ángela/GÓRRIZ ROYO, Elena (coords.): *Comentarios a la reforma del Código Penal de 2015*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 162-180

GONZÁLEZ LAGIER, Daniel: “La prueba de la intención y el principio de racionalidad mínima”, en: *JD* 50 (2004), 41-51

- “La prueba de la intención y el principio de racionalidad mínima”, en: *NFP* 68 (2005), 31-61

- “La prueba de la intención y la explicación de la acción”, en: *Isegoría* 35 (2006), 173-192

GONZÁLEZ RUS, Juan José: “Autoría única inmediata, autoría mediata y coautoría”, en: *CDJ* 1994-XXXIX, 57-133

GOTZENS, Markus: “Dritter Teil. Steuerstraf- und bußgeldrechtliche Verantwortung des steuerlichen Beraters”, en: WANNEMACHER, Wolfgang J. (Hrsg.): *Steuerstrafrecht. Handbuch*, 6.^a Aufl., Stotax, Bonn, 2013, 707-756

GOTZENS, Markus/HEINSIUS, Detlev: “Die strafrechtliche Grauzone der steuerlichen Beratung”, en: *Stbg* 2000, 209-220

GRACIA MARTÍN, Luis: *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal I. Teoría General* (pról. de: CEREZO MIR, José), Secretariado de publicaciones. Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1985

- *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal II. Estudio específico del art. 15 bis del Código Penal español (doctrina, legislación y jurisprudencia)*, Secretariado de publicaciones. Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1986

- *Responsabilidad de directivos, órganos y representantes de una persona jurídica por delitos especiales. El delito integrado de la actuación en lugar de otro y sus consecuencias jurídicas* (pról. de: CEREZO MIR, José), Bosch, Barcelona, 1986

- “La responsabilidad penal del asesor fiscal por el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español”, en: *SE* 2 (1987), 1-26

- “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”, en: *REDF* 58, 1988, 267-292

- *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal* (pról. de: CAYÓN GALIARDO, Antonio), Trivium, Madrid, 1990

- “Instrumentos de imputación jurídico penal en la criminalidad de empresa y reforma penal”, en: *APen* 1993-16, 213-233
- “Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario. (Las ‘funciones del tributo’ como bien jurídico)”, en: *APen* 1994-10, 183-217
- “La responsabilidad penal del directivo, órgano y representante de la empresa en el Derecho Penal español: estudio específico de los problemas dogmáticos y político criminales que plantea el delito cometido a partir de una ‘actuación en lugar de otro’”, en: *LH-Tiedemann*, 1995, 81-124
- “La cuestión de la responsabilidad penal de las propias personas jurídicas”, en: MIR PUIG, Santiago/LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel: *Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos y responsabilidad por el producto*, Bosch, Barcelona, 1996, 35-74
- “Recensión sobre Martínez-Buján Pérez, Carlos: Derecho penal económico. Parte General, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, 246 pp.”, en: *RDPCr* 13 (2004), 445-481
- “La responsabilidad penal de los administradores y representantes de la empresa por delitos especiales”, en: SERRANO-PIEDECASAS, José Ramón/DEMETRIO CRESPO, Eduardo: *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2010, 85-105
- “Contribución al esclarecimiento de los fundamentos de legitimidad de la protección penal de bienes jurídicos colectivos por el estado social y democrático de Derecho”, en: *EP-Bustos Ramírez*, 2011, 141-168
- “Contribución al esclarecimiento de los fundamentos de legitimidad de la protección penal de bienes jurídicos colectivos por el estado social y democrático de Derecho”, en: DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dir.)/MAROTO CALATAYUD, Manuel

- (coord.): *Crisis Financiera y Derecho Penal Económico*, Edisofer/B de F, Madrid/Buenos Aires/Montevideo, 2014, 339-379
- GRAU RUIZ, Amparo: “Aspectos críticos del régimen jurídico del asesor fiscal en el Derecho comparado”, en: CHICO DE LA CÁMARA, Pablo/GALÁN SÁNCHEZ, Rosa M.^a/GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina/GÓMEZ VERDESOTO, Marta/MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier/RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús/SERRANO ANTÓN, Fernando: *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español* (pról. de: CAYÓN GALIARDO, Antonio), AEDAF, Madrid, 1998, 237-264
- HADWA ISSA, Marcelo: “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”, en: *PCrim* 3 (2007), 1-18
- HARMS, Monika: “Steuerliche Beratung im Dunstkreis des Steuerstrafrechts”, en: *Stbg* 2005, 12-17
- HASSEMER, Winfried: “Professionelle Adäquanz (Teil 1)”, en: *Wistra* 2/1995, 41-46
- “Professionelle Adäquanz (Teil 2)”, en: *Wistra* 3/1995, 81-87
- HEIDE, Isabella Maria von der: *Tatbestands- und Vorsatzprobleme bei der Steuerhinterziehung nach § 370 AO : zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung der Blankettstrafgesetze von Strafgesetzen mit normativen Tatbestandsmerkmalen*, Brockmeyer, Bochum, 1986
- HERNÁNDEZ PLASENCIA, José Ulises: *La autoría mediata en Derecho penal* (pról. de: ROMEO CASABONA, Carlos María), Comares, Granada, 1996
- HEUEL, Ingo: “§370. Steuerhinterziehung”, en: KOHLMANN, Günther (Hrsg.): *Steuerstrafrecht Kommentar*, B. I, Otto Schmidt, Köln, 2016, 585-622
- HIDALGO GARCÍA, Juan Antonio: *El Código Penal conforme a la doctrina establecida por el Tribunal Supremo* (carta-pról. de: DE AZCÁRATE, Gumersindo), Imp. de la Rev. de Legislación, Madrid, 1908

- HIRSCH, Hans Joachim: “Soziale Adäquanz und Unrechtslehre”, en: *ZStW* 74 (1962), 78-135
- IGLESIAS PUJOL, Luis: *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*, Bosch, Barcelona, 1982
- IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel: “Artículo 305”, en: GÓMEZ TOMILLO, Manuel (dir.): *Comentarios prácticos al Código Penal. Delitos contra el patrimonio y socioeconómicos. Artículo 234-318 bis*, t. III, Aranzadi/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015
- JAKOBS, Günther: “Regreßverbot beim Erfolgsdelikt. Zugleich eine Untersuchung zum Grund der straflichen Haftung für Behebung”, en: *ZStW* 89 (1977), 1-35
- *Strafrecht. AT. Die Grundlagen und die Zurechnungslehre. Lehrbuch*, 2.^a ed., Walter de Gruyter, Berlin-New York, 1991
 - *Derecho Penal. PG. Fundamentos y teoría de la imputación* (trad. de: CUELLO CONTRERAS, Joaquín/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis), 2.^a ed., Marcial Pons, Madrid, 1997
 - “Gleichgültigkeit als dolus indirectus”, en: *ZStW* 114 (2002), 548-599
 - “Indiferencia como dolo directo” (trad. de: PÉREZ DEL VALLE, Carlos), en: *LH-Bacigalupo I*, 2004, 345-358
 - “Dolus malus”, en: *FS-Rudolphi*, 2004, 107-122
- JESCHECK, Hans-Heinrich: *Tratado de Derecho penal. PG* (trad. de: MIR PUIG, Santiago/MUÑOZ CONDE, Francisco), vol. I, II, Bosch, Barcelona, 1981. También se ha traducido la 4.^a ed. alemana por MANZANARES SAMANIEGO, José Luis
- *Lehrbuch des Strafrechts. AT*, 4.^a Aufl., Duncker & Humblot, Berlin, 1988
- JESCHECK, Hans-Heinrich/WEIGEND, Thomas: *Lehrbuch des Strafrechts. AT*, 5.^a Aufl., Duncker & Humblot, Berlin, 1996

- *Tratado de Derecho Penal. PG* (trad. de: OLMEDO CARDENETE, Miguel), Comares, Granada, 2002
- JOECKS, Wolfgang: “§370. Steuerhinterziehung”, en: FRANZEN, Klaus/GAST-DE HAAN Brigitte/JOECKS, Wolfgang (Hrsg.): *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar*, 6.^a Aufl., Beck, München, 2005
- “§370. Steuerhinterziehung”, en: JOECKS, Wolfgang/JÄGER, Markus/RANDT, Karsten (Hrsg.): *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar*, 8.^a Aufl., Beck, München, 2015, 114-284
- JORGE BARREIRO, Agustín: *La imprudencia punible en la actividad médico-quirúrgica*, Tecnos, Madrid, 1990
- JORGE BARREIRO, Alberto: “La imprudencia profesional”, en: *CDJ* 1993-I, 221-262
- KINDHÄUSER, Urs Konrad: “Zur Unterscheidung von Tat- und Rechtsirrtum”, en: *GA* 1990, 407-423
- KUDLICH, Hans: “Anmerkung”, en: *JZ* 2000, 1178-1180
- *Die Unterstützung fremder Straftaten durch berufsbedingtes Verhalten*, Duncker & Humblot, Berlin, 2004
- KUHLEN, Lothar: *Die Unterscheidung von vorsatzausschließendem und nicht vorsatzausschließendem Irrtum*, Peter Lang, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris, 1987
- *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal* (trad. de: CRUZ MÁRQUEZ, Beatriz/FUENTES OSORIO, Juan Luis), Marcial Pons, Madrid, 2015
- KÜPPER, Georg: “Strafvereitelung und ‘sozialadäquate’ Handlungen”, en: *GA* 1987, 385-402
- LA GROTTA, Fabiola: “Il concorso di persone nei reati tributari”, en: *DPT* 2005, 881-896
- LAMARCA PÉREZ, Carmen: “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”, en: *RDFHP* 178 (1985), 743-797

- LANDA GOROSTIZA, Jon-Mirena: *La complicidad delictiva en la actividad laboral “cotidiana”. Contribución al “límite mínimo” de la participación frente a los “actos neutros”*, Comares, Granada, 2002
- LANDROVE DÍAZ, Gerardo: “Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español”, en: *ADPCP* 1971, 79-102
- LANGER, Winrich: **Das Sonderverbrechen: eine dogmatische Untersuchung zum Allgemeinen Teil des Strafrechts**, Ducker & Humblot, Berlín, 1972
- LANZI, Alessio/ALDROVANDI, Paolo: *Manuale di Diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 2011
- LAPORTA, Mario H.: *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico* (pról. de: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu), B de F, Montevideo, 2013
- LOHMAR, Jens: *Steuerstrafrechtliche Risiken typischer Bankgeschäfte*, Duncker & Humblot, Berlin, 2002
- LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo: “La participación y los delitos especiales”, en: *CDJ* 1994-XXXIX, 135-180
- *Autoría y participación*, Akal, Madrid, 1996
- LÓPEZ PEREGRÍN, María Carmen: *La complicidad en el delito*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997
- LÖWE-KRAHL, Oliver: “Beteiligung von Bankangestellten an Steuerhinterziehungen ihrer Kunden – die Tatbestandsmäßigkeit berufstypischer Handlungen”, en: *Wistra* 6/1995, 201-206
- LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel: *Aspectos esenciales de la legítima defensa* (pról. de: GIMBERNAT ORDEIG, Enrique), Bosch, Barcelona, 1978. Hay 2.^a ed., B de F, Montevideo-Buenos Aires, 2002
- “Autoría e imputación objetiva en el delito imprudente: valoración de las aportaciones causales (Comentario a la STS de 27 de enero de 1984)”, en: *RDCir* 1984, 275-282

- “Problemas de intrusismo en el Derecho Penal”, en: *ADPCP* 1985, 669-702
- “Alcance y función del Derecho penal”, en: *ADPCP* 1989, 5-53
- “La ‘determinación objetiva del hecho’. Observaciones sobre la autoría en delitos dolosos e imprudentes de resultado”, en: *ADPCP* 1989, 889-913
- “El error sobre las causas de justificación: algunas precisiones (Comentario a la STS 10-5-1989)”, en: *Estudios Penales*, PPU, Barcelona, 1991, 67-82. Publicado también en: *LL* 1989-3, 572-581
- “Concurrencia aparente o real de error sobre presupuestos o sobre límites de una causa de justificación (Error sobre la ilegalidad de una detención intimidatoria de autoridad por funcionario)”, en: *Estudios Penales*, PPU, Barcelona, 1991, 83-112. Publicado también en: *PJ* 19 (1990), 281-302.; y en *LL* 1991-1, 349-361
- “Legítima defensa y estado de necesidad defensivo”, en: *Estudios Penales*, PPU, Barcelona, 1991, 113-158
- “Estado de necesidad e intervención médica (o funcional, o de terceros) en casos de huelgas de hambre, intentos de suicidio y de autolesión: algunas tesis”, en: *Estudios Penales*, PPU, Barcelona, 1991, 173-195. Publicado también en: *REP* 238 (1987), 47 ss. y en: *LL* 1988-1, 992 ss.
- “La participación por omisión en la jurisprudencia reciente del TS”, en: *Estudios Penales*, PPU, Barcelona, 1991, 225-250
- “Indicaciones y causas de justificación en el aborto”, en: *Estudios Penales*, PPU, Barcelona, 1991, 327-360. Publicado también en: *CPC* 1988, 629 ss. y en: *PJ* 13 (1989), 27 ss.
- *Derecho Penal de la Circulación. Estudios de la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, 2.^a ed., PPU, Barcelona, 1990

- “La relación del merecimiento y de la necesidad de pena con la estructura del delito”, en: *ADPCP* 1993, 21-33. Publicado también en: *LH-Roxin (Coimbra)*, 1995, 115-127
- “Causas de atipicidad”, en: *EJB* I, 1995, 983-989
- “Causas de justificación”, en: *EJB* I, 1995, 989-994
- “Desvalor de la acción y del resultado”, en: *EJB* II, 1995, 2466-2469
- “Error de tipo y error de prohibición”, en: *EJB* II, 1995, 2838-2845
- “Error sobre causas de justificación”, en: *EJB* II, 1995, 2845-2852
- “Tipo (penal)”, en: *EJB* IV, 1995, 6541-6550
- “Tipos abiertos”, en: *EJB* IV, 1995, 6550-6552
- “Causas de atipicidad y causas de justificación”, en: MIR PUIG, Santiago/LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel: *Causas de justificación y de atipicidad en Derecho penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995, 21-43
- *Curso de Derecho Penal. PG*, Universitas, Madrid, 1996
- “Causas de atipicidad”, en: *EPB*, 2002, 237-246
- “Causas de justificación”, en: *EPB*, 2002, 246-252
- “Desvalor de la acción y del resultado”, en: *EPB*, 2002, 597-601
- “Error de tipo y error de prohibición”, en: *EPB*, 2002, 655-664
- “Error sobre causas de justificación”, en: *EPB*, 2002, 664-671
- “Tipo (penal)”, en: *EPB*, 2002, 1169-1174
- “Tipos abiertos”, en: *EPB*, 2002, 1195-1197
- “Tipos de delito: clases”, en: *EPB*, 2002, 1197-1204
- “Responsabilidad penal del asesor jurídico”, en: *LH-Landrove*, 2011, 681-711

- “Responsabilidad penal del asesor jurídico”, en: *RP* 29 (2012), 97-114
- “Responsabilidad penal del asesor jurídico, en especial en relación con el blanqueo de capitales”, en: ABEL SOUTO, Miguel/SÁNCHEZ STEWART, Nielson (coords.): *III Congreso sobre la prevención y represión del blanqueo de dinero (3.º Santiago de Compostela 2012). Ponencias y conclusiones del Congreso sobre las reformas de 2010 y la justificación de su castigo en la sociedad de la información avanzada, celebrado en Santiago de Compostela en julio de 2012*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, 301-337
- *Lecciones de Derecho Penal, PG*, 3.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016

LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel: “Determinación objetiva y positiva del hecho y realización típica como criterios de autoría”, en: *AFDUA* 8 (1998-1999), 53-88

- “Objektive positive Tatbestimmung und Tatbestandsverwirklichung als Täterschaftsmerkmale”, en: *FS-Roxin*, 2001, 575-608
- “Determinación objetiva y positiva del hecho y realización típica como criterios de autoría”, en: *RDCP* 2003-2, 89-128

LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel/PAREDES CASTAÑÓN, José Manuel: “Intrusismo y usurpaciones”, en: *EPB*, 2002, 843-848

LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel/ROSO CAÑADILLAS, Raquel: “La administración desleal societaria en el derecho penal español”, en: *InDret* 3/2010, 2-38

MAGRO SERVET, Vicente: *Delitos socioeconómicos*, El Derecho, Madrid, 2010

MAIWALD, Manfred: *Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht*, Decker und Müller, Heidelberg, 1984

MANZANARES SAMANIEGO, José Luis: “El delito de intrusismo”, en: *APen* 1995, 317-335

- MARTÍN DÉGANO, Isidoro: “La responsabilidad penal del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria”, en: *CaT* 1/2001, 2-27
- MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª ed., Tecnos, Madrid, 2015
- MARTÍNEZ, Iker: “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6. A la vez un comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 y 8 de abril de 2008”, en: *RGDP* 20 (2013), 1-17
- MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, Erik: “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, en: *REDUR* 13/2015, 269-305
- MARTÍNEZ IZQUIERDO, Severino: *El delito fiscal*, Rialp, Madrid, 1989
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos*: *El delito fiscal* (pról. de: FERNÁNDEZ ALBOR, Agustín), Montecorvo, Madrid, 1982
- “El delito de defraudación tributaria. Artículo 349”, en: COBO DEL ROSAL, Manuel (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (coord.): *Comentarios a la legislación penal. Delitos contra el secreto de las telecomunicaciones (“escuchas telefónicas”), delitos contra la Hacienda Pública (“delito fiscal”)*, t. VII, Edersa, Madrid, 1986, 221-303
 - *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social. Estudio de las modificaciones introducidas por la LO 6/1995, de 29 de junio*, Tecnos, 1995
 - “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en: *EPCr* XVIII (1994/1995), 123-196
 - “El delito de defraudación tributaria”, en: *RP* 1 (1998), 55-66

* Este autor se cita a lo largo de todo el texto y también aquí en la bibliografía final como “MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos” buscando una adecuada identificación del mismo. No obstante, hay que tener en cuenta que el autor con anterioridad a 1995 firmaba sus trabajos como “MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos”.

- *El delito societario de administración desleal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001
- “Las reformas penales de la L.O. 15/2003 en el ámbito patrimonial y socioeconómico”, en: *EPCr* XXV (2004), 218-282. Publicado también en: *LH- Núñez Barbero*, 2007, 451-490
- “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina/GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ramón Areces, Madrid, 2007, 69-104
- *Derecho penal económico*, Iustel, Madrid, 2012
- “Los elementos subjetivos del tipo de acción. (Un estudio a la luz de la concepción significativa de la acción)”, en: *T&D* 13/2013, 233-280
- “Bien jurídico y Derecho penal económico”, en: DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dir.)/MAROTO CALATAYUD, Manuel (coord.): *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Edisofer/B de F, Madrid/Buenos Aires/Montevideo, 2014, 293-337
- “Lección XXX. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis (dir.): *Derecho Penal, PE*, 4.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 515-521
- *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PE*, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015
- *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PG*, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel: *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2003

de la MATA BARRANCO, Norberto J.: “La participación del funcionario público en delitos comunes y especiales. Autoría y cooperación. Toma de decisiones en órganos colegiados”, en: ASÚA BATARRITA, Adela (ed.): *Delitos contra la Administración pública*, Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea, Bilbao, 1997, 95-115

- “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en: JUANES PECES, Ángel (dir.)/ALBA FIGUERO, María del Carmen (coord.): *Reforma del Código Penal. Perspectiva económica tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio. Situación Jurídico-penal del empresario*, El Derecho, Madrid, 2010, 265-278

MAURACH, Reinhart: *Tratado de Derecho Penal* (trad. de: CÓRDOBA RODA, Juan -de la 1.ª ed.-), t. I, II, Ariel, Barcelona, 1962

- *Deutsches Strafrecht. AT. Ein Lehrbuch*, 3.ª Aufl., Müller, Karlsruhe, 1965

MARX, Thomas: “Steuerstrafrechtliche und bußgeldrechtliche Verantwortung des Steuerberaters”, en: *DStR* 51-52/1993, 1901-1903

- “Steuerstrafrechtliche und bußgeldrechtliche Verantwortung des Steuerberaters”, en: *DStR* 3/2001, 96-97

MENÉNDEZ, Agustín José: *Justifying Taxes. Some elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Kluwer, Dordrecht/Boston/London, 2001

MERINO JARA, Isaac/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis: “El ‘levantamiento del velo’ en el marco de la defraudación tributaria”, en: *RDFHP* 231-232 (1994), 667-686

- “La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional”, en: *RDFHP* 233 (1994), 981-1004
- “Levantamiento del velo y delito fiscal (al hilo de la STS, Sala 2.ª, de 20 de mayo de 1996)”, en: *AJA* 264-1996, 1-6

- *El delito fiscal* (pról. de: CHECA GONZÁLEZ, Clemente), 2.^a ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004

- MERINO JARA, Isaac/LUCAS DURÁN, Manuel/FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio/GARCÍA CALVENTE, Yolanda/GARCÍA LUIS, Tomás/MANZANO SILVA, Elena/RUIZ GARIJO, Mercedes/VAQUERA GARCÍA, Antonio: *Derecho Financiero y Tributario, PG*, 3.^a ed., 2014

- MESTRE DELGADO, Esteban: *La defraudación por omisión*, Centro de Publicaciones Secretaría Técnica Ministerio de Justicia, Madrid, 1991

- “Prisión (D.º Penal), *EJB III*, 5115-5116.

- “Delitos contra la hacienda pública y la seguridad social”, en: *EPB*, 2002, 406-410

- MEYER-ARNDT, Lüder: “Beihilfe durch neutrale Handlungen?”, en: *Wistra* 8/1989, 281-287

- MEZGER, Edmund: *Ein Lehrbuch*, 3.^a Aufl., Duncker & Humblot, Berlin und München, 1949

- *Tratado de Derecho Penal* (trad. de: RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Arturo), t. I, 2.^a ed., Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1957

- MILITERNO, Alessandra: “La responsabilità del professionista secondo le ‘nuove’ regole di presentazione delle dichiarazioni”, en: *CoT* 17/2002, 1492-1496

- MIR PUIG, Santiago: “La distinción de error de tipo y error de prohibición en Derecho penal”, en: *CDJ* 1993-XVIII-XX, 197-213

- “Tipo penal: elementos descriptivos y normativos”, en: *EJB IV*, 1995, 6546-6547

- “Actuar por otro y por personas jurídicas”, en: *EPB*, 2002, 38-39

- “Delitos especiales”, en: *EPB*, 2002, 516-518

- “Tipo penal: elementos descriptivos y normativos”, en: *EPB*, 2002, 1175-1176

- *Derecho Penal, PG*, 10.^a ed., Reppertor, Barcelona, 2016

- MORALES PRATS, Fermín: “Acotaciones a la reforma en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales”, en: *RTL VIII*, 1986, 355-374, 553-563
- “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (dir.)/MORALES PRATS, Fermín (coord.): *Comentarios a la Parte Especial del Derecho penal*, 10.^a ed., Aranzadi/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2016, 1031-1097
- MORILLAS CUEVA, Lorenzo: “Lección 26. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: COBO DEL ROSAL, Manuel (coord.): *Derecho penal español, PE*, 2.^a ed., Dykinson, Madrid, 2005, 629-639
- “Capítulo 29. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: MORILLAS CUEVA, Lorenzo (coord.): *Sistema de Derecho penal español, PE*, 2011, Dykinson, Madrid, 2011, 647-657
- MORILLAS FERNÁNDEZ, David Lorenzo: “Artículo 305”, en: COBO DEL ROSAL, Manuel (dir.): *Comentarios al Código Penal. Segunda época. Libro II. Títulos XIV, XV y XV bis de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social y contra los derechos de los trabajadores y extranjeros (artículos del 305 al 310 y del 311 al 318 bis)*, t. X (vol. I), Cesej, Madrid, 2006
- MOYA JIMÉNEZ, Antonio: *La responsabilidad penal de los administradores. Delitos societarios y otras formas delictivas*, 2.^a ed., Bosch, Barcelona, 2010
- MÜLLER, Ferdinand: *Die Beihilfestrafbarkeit von Bankmitarbeitern im Steuerstrafrecht - ein Problem der subjektiven Zurechnung?*, Peter Lang, Frankfurt am Main, 2003
- “Beihilfe durch wirtschaftliches Handeln”, en: *FS-Schreiber*, 2003, 343-358
- MUÑOZ CONDE, Francisco: *Derecho Penal, PE*, 2.^a ed., Universidad de Sevilla, Sevilla, 1976
- “La creencia errónea de estar obrando lícitamente”, en: *EPCr X* (1985/1986), 253-340

- “El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código penal”, en: *ADPCP* 1986, 379-393
 - *El error en Derecho penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1989
 - *Derecho penal, PG*, 2.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1996
 - “Cuestiones dogmáticas básicas en los delitos económicos”, en: *RP* 1 (1997), 67-76
 - “Problemas de autoría y participación en el Derecho penal económico, o ¿cómo imputar a título de autores a las personas que, sin realizar acciones ejecutivas, deciden la realización de un delito en el ámbito de la delincuencia económica empresarial?”, en: *CDJ* 2001-XIV, 181-260
 - *Derecho Penal, PE*, 20.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015
 - “La atenuación facultativa de la pena del partícipe en los delitos especiales como instrumento para la elaboración jurídica del pasado”, en: *LH-Octavio de Toledo*, 2016, 231-245. Publicado también en: FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos (dir.): *El Derecho penal de la posguerra*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, 269-286
 - “La atenuación facultativa de la pena del partícipe en los delitos especiales como instrumento para la elaboración jurídica del pasado”, en:
- MUÑOZ CONDE, Francisco/CUADRADO RUIZ, María A.: “Ley penal en blanco”, en: *EJB III*, 1995, 4013-4014
- “Ley penal en blanco”, en: *EPB*, 2002, 893-895
- MUÑOZ CONDE, Francisco/GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal, PG*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015
- MUSCO, Enzo: “Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario”, en: *RT* 5/2010, 1179-1192
- NAPOLI, Alessandro: “L’estensione al consulente fiscale della non punibilità del cliente ex L. n. 289/2002. Profili problematici”, en: *il fisco* 21/2003, 8992-9002

- “Il concorso del consulente fiscale negli illeciti tributari commessi dal cliente”, en: *il fisco* 19/2003, 8364-8375
- NIEDERMAIR, Harald: “Straflose Beihilfe durch neutrale Handlungen?”, en: *ZStW* 107 (1995), 507-544
- NIESE, Werner: “Zur Vorsatzauffassung des OGH in Strafsachen”, en: *SJZ* 1950, 31-38
- NIETO MARTÍN, Adán: *El conocimiento del Derecho. Un estudio sobre la vencibilidad del error de prohibición*, Atelier, Barcelona, 1999
- “La responsabilidad penal de las personas jurídicas: Esquema de un modelo de responsabilidad penal”, en: SERRANO-PIEDECASAS, José Ramón/DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dirs.): *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2008, 131-159
 - “Lección L. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en: GÓMEZ RIVERO, María del Carmen (coord.): *Nociones fundamentales de Derecho penal, PE*, Tecnos, Madrid, 2010, 837-842
- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio: “Las actuaciones en nombre de otro”, en: *ADPCP* 1984, 23-65
- “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”, en: *EP-Ruiz Antón*, 2004, 63-96
 - “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”, en: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio (dir./coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, 63-96
- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio/HUERTA TOLCIDO, Susana: *Derecho penal, PG, Teoría jurídica del delito*, 2.ª ed., Rafael Castellanos, Madrid, 1986
- OLAIZOLA NOGALES, Inés: *El delito de cohecho* (pról. de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel), Tirant lo Blanch, Valencia, 1999

- *El error de prohibición. Especial atención a los criterios para su apreciación y para la determinación de su vencibilidad e invencibilidad* (pról. de: DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel), La Ley, Madrid, 2007
 - “24. Caso de la construcción de Burgos”, en: SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo (coord.): *Casos que hicieron doctrina en Derecho penal*, La Ley, Madrid, 2.^a ed., 2011, 441-457
- OLBING, Klaus: “Strafrechtliche Risikoverteilung in der Krise des Mandanten”, en: *Stbg* 2012, 294-296
- OLDRÀ, Valter: “Responsabilità del consulente per ‘concorso’ nei reati”, en: *CoT* 24/2004, 1896-1901
- ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, Euskal Herriko Unibersitatea, Bilbao, 2001
- OTTO, Harro: “‘Vorgeleistete Strafvereitelung’ durch berufstypische oder alltägliche Verhaltensweisen als Beihilfe”, en: *FS-Lenckner*, 1998, 193-225
- “Das Strafbarkeitsrisiko berufstypischen, geschäftsmäßigen Verhaltens”, en: *JZ* 9/2001, 436-444
- PALAO TABOADA, Carlos: *Ordenanza tributaria alemana* (pról. de: PAULICK, Heinz), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980
- PAREDES CASTAÑÓN, José Manuel: *El riesgo permitido en Derecho penal (Régimen jurídico-penal de las actividades peligrosas)* (pról. de: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel), Ministerio de Justicia e Interior, Madrid, 1995
- “Problemas de responsabilidad penal por comercialización de productos adulterados: algunas observaciones acerca del ‘caso de la colza’ (segunda parte)”, en: MIR PUIG, Santiago/LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel: *Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos y responsabilidad por el producto*, Bosch, Barcelona, 1996, 289-310

- “Los delitos de peligro como técnica de incriminación en el Derecho penal económico: bases político criminales”, en: *RDPCr* 11 (2003), 95-164
- “Problemas metodológicos en la prueba del dolo”, en: *AFD* XVIII (2001), 67-93

PAREDES CASTAÑÓN, José Manuel/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel/DE VICENTE REMESAL, Javier: “Argumentación y prueba en la determinación del dolo. Comentario a la STS 24-10-1989, Pte. Sr.: García Ancos (primer comentario)”, en: *RDPCr* 8 (2001), 329-344

PAREDES CASTAÑÓN, José Manuel/RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, Teresa: *El caso de la colza: responsabilidad penal por productos adulterados o defectuosos* (pról. de: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel), Tirant lo Blanch, Valencia, 1995

PELTZ, Christian: “Wann verjährt die Beihilfe zur Steuerhinterziehung?”, en: *Wistra* 1/2001, 11-14

de la PEÑA VELASCO, Gaspar: *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo, Murcia, 1984

PEÑARANDA RAMOS, Enrique: *La participación en el delito y el principio de accesoriedad* (pról. de: RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo), Tecnos, Madrid, 1990

- “Autoría y participación en la empresa”, en: SERRANO-PIEDECASAS, José Ramón/DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dirs.): *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2008, 161-186
- “Sobre el alcance del art. 65.3 del Código Penal. Al mismo tiempo: una contribución crítica de la teoría de los delitos de infracción de deber”, en: *LH-Gimbernat*, t. II, 2008, 1419-1452
- “Sobre el alcance del art. 65.3 del Código Penal. Al mismo tiempo: una contribución crítica de la teoría de los delitos de infracción de deber”, en: ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.): *La responsabilidad en los “delitos especiales”. El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 1-57

- “Autoría y participación en la empresa”, en: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu/GÓMEZ MARTÍN, Víctor, (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ, Vicente (coord.): *Fraude a consumidores y Derecho Penal. Fundamentos y talleres de leading cases*, Edisofer/B de F, Madrid/Montevideo/Buenos Aires, 2016, 235-280
- PÉREZ ALONSO, Esteban Juan: *La coautoría y la complicidad (necesaria) en Derecho penal*, Comares, Peligros (Granada), 1998
- PÉREZ LUQUE, Mario: *Deberes tributarios y moral*, Edersa, Madrid, 1980
- PÉREZ MANZANO, Mercedes: “Dificultad de la prueba de lo psicológico y naturaleza normativa del dolo”, en: *LH-Gimbernat*, t. II, 2008, 1453-1486
- “Neutralidad delictiva y blanqueo de capitales: el ejercicio de la abogacía y la tipicidad del delito de blanqueo de capitales”, en: *LLP* 2008-53, 5-32
 - “Neutralidad delictiva y blanqueo de capitales: el ejercicio de la abogacía y la tipicidad del delito de blanqueo de capitales”, en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina (eds.): *Política criminal y blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona/Buenos Aires, 2009, 169-206
- PÉREZ ROYO, Fernando: *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972
- *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986
 - “Delito fiscal y ocultación”, en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina/GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ramón Areces, Madrid, 2007, 219-238
 - *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 26.^a ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2016
- PODEWILS, Felix/HELLINGER, Axel: “Strafrechtliche Risiken für steuerliche Berater”, en: *DStZ* 2013, 662-667

- POLAINO NAVARRETE, Miguel: “El delito fiscal: secuencias fallidas de una reforma penal”, en: *EPCr* IX (1984/1985), 147-206
- PONT CLEMENTE, Joan-Francesc: “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, en: *RTT* 63 (2003), 71-136
- “Responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales”, en: AEDAF, *Temas Tributarios de Actualidad*, 2004, 1-30
- PONT MESTRES, Magín: *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Gráf. Campás, Barcelona, 1985
- *Estudios sobre temas tributarios actuales*, v. II, Servei de Publicacions Universitat, Barcelona, 1987[-1990]
- del POZO LÓPEZ, Joaquín: “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública y Ley General Tributaria”, en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina/GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ramón Areces, Madrid, 2007, 171-184
- PUPPE, Ingeborg: “§16”, en: *NK* 1, 4.^a Aufl., 2013
- QUERALT JIMÉNEZ, Joan J.: *Derecho penal español, PE*, 7.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: *Los delitos especiales y la teoría de la participación*, Cymys, Barcelona, 1974
- “El nuevo delito fiscal”, en: *RDFHP* 173 (1978), 1313-1358
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (dir.)/VALLE MUÑÍZ, José Manuel (coord.): *Comentarios al nuevo Código Penal*, 3.^a ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2004
- RAGUÉS I VALLÈS, Ramón: *El dolo y su prueba en el proceso penal* (pról. de: SILVA SÁNCHEZ, Jesús María), Bosch, Barcelona, 1999
- *La ignorancia deliberada en derecho penal*, Atelier, Barcelona, 2008

- RAJNERI, Eleonora: “La rischiosa attività del commercialista tra responsabilità civile, amministrativa e penale: consulente di fiducia o guardiano dei pubblici interessi?”, en: *DEA* 3/2011, 1106-1116
- RANCAÑO MARTÍN, M^a Asunción: *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997
- ROBLES PLANAS, Ricardo: *La participación en el delito. Fundamento y límites* (pról. de SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María), Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003
- “Las conductas neutrales en el ámbito de los delitos fraudulentos. Espacios de riesgo permitido en la intervención en el delito”, en: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María (dir.): *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003, 17-65
 - *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007
 - “Riesgos penales del asesoramiento jurídico”, en: *DLL* 2008-7015, 1-7
 - “Presentación”, en: ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.): *La responsabilidad en los “delitos especiales”*. *El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, XXV-XXVI
- ROBLES PLANAS, Ricardo/RIGGI, Eduardo Javier: “El extraño artículo 65.3 del Código Penal. Un diálogo con Enrique Peñaranda sobre sus presupuestos dogmáticos y su ámbito de aplicación”, en: ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.): *La responsabilidad en los “delitos especiales”*. *El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 59-97
- ROCA AGAPITO, Luis: *Las acciones cotidianas como problema de la participación criminal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”, en: *RIDT* 4 (1997), 61-90

- RODRÍGUEZ DEVESA, José María/SERRANO GÓMEZ, Alfonso: *Derecho penal español, PE*, 18.^a ed., Dykinson, Madrid, 1995
- RODRÍGUEZ LÓPEZ, Pedro: *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona, 2008
- RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, Teresa: *Delitos de peligro, dolo e imprudencia* (pról. de: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel), Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1994
- “Algunas reflexiones acerca de los delitos societarios y las conductas de administración desleal”, en: *ADPCP* 1996, 425-473
 - *La responsabilidad penal del administrador desleal y los nuevos delitos societarios* (pról. de: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel), McGraw-Hill, Madrid, 1997
 - “Imprudencia”, en: *EPB*, 2002, 793-799
- RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo: *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, Madrid, 1974
- *La legítima defensa real y putativa en la doctrina penal del Tribunal Supremo*, Civitas, Madrid, 1976
 - “El nuevo delito fiscal”, en: *REDF* 15-16, 1977, 703-725
 - *Derecho Penal, PG*, Civitas, Madrid, 1978
 - “Defraudación”, en: BOIX REIG, Javier (dir.)/LLORIA GARCÍA, Paz (coord.): *Diccionario de Derecho penal económico*, Iustel, Madrid, 2008, 303-306
- RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, Virgilio: *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias* (pról. de: DE VICENTE REMESAL, Javier), Marcial Pons, Madrid, 2012
- RODRÍGUEZ-RAMOS LARADIA, Gabriel: “Sobre la participación en el delito fiscal”, en: *LL* 2004-4, 1559-1568

- ROLDÁN BARBERO, Horacio: *Adecuación social y teoría jurídica del delito. Sobre el contenido y los límites de una interpretación sociológica restrictiva de los tipos penales*, Universidad de Córdoba, Córdoba, 1992
- de la ROSA CORTINA, José miguel: “El nuevo tratamiento penal de la participación del *extraneus* en delitos especiales”, en: *LL* 2005-4, 1321-1330
- de ROSELLÓ MORENO, Carlos: “Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria”, en: *CPC* 2007, 93-126
- del ROSAL BLASCO, Bernardo: *La provocación para cometer delito en el Derecho penal (Exégesis del párrafo tercero del artículo 4 del Código Penal)*, Edersa, Madrid, 1986
- ROSO CAÑADILLAS, Raquel: *Autoría y partición imprudente* (pról. de: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel), Comares, Granada, 2002
- ROTSCH, Thomas: “‘Neutrale Beihilfe’ zur Fallbearbeitung im Gutachten”, en: *Jura* 1/2004, 14-21
- ROXIN, Claus: *Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale*, 2.^a Aufl., Walter de Gruyter, Berlin, 1970
- *Teoría del tipo penal. Tipos abiertos y elementos del deber jurídico* (trad. de: BACIGALUPO ZAPATER, Enrique), Depalma, Buenos Aires, 1979. Existe también una 2.^a ed., de B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014
- RUBIO LARA, Pedro Ángel: *Parte Especial de Derecho penal económico español (una aproximación al estado de la cuestión en la doctrina y jurisprudencia españolas)*, Dykinson, Madrid, 2006
- RUDOLPHI, Hans-Joachim: *Unrechtsbewußtsein, Verbotsirrtum und Vermeidbarkeit des Verbotsirrtum*, Otto Schwartz & Co., Göttingen, 1969
- “§ 16”, en: *SK I*, 9.^a Aufl., 2015
- RUEDA MARTÍN, M^a Ángeles: *La teoría de la imputación objetiva del resultado en el delito doloso de acción. (Una investigación, a la vez, sobre los límites ontológicos de las valoraciones jurídico-penales en el ámbito de lo injusto)*, Bosch, Barcelona, 2001

- “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la Administración pública”, en: *RDPCr* 8 (2001), 127-165
- “Consideraciones acerca de la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de un hecho doloso”, en: *RP* 9 (2002), 122-133
- “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública en el Código Penal español”, en: *RDPC* 7, 2004, 129-172
- *Delitos especiales de dominio y su relación con el artículo 65.3 del Código penal* (pról. de: GRACIA MARTÍN, Luis), Comares, Granada, 2010
- “La punición del partícipe *extraneus* en un delito especial y el artículo 65.3 del Código Penal”, en: ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.): *La responsabilidad en los “delitos especiales”. El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 232-
- “De nuevo sobre la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de un hecho doloso”, en: *CPC* 2015, 35-85

SAINZ CANTERO CAPARRÓS, José Eduardo: *La “codelinuencia” en los delitos imprudentes en el Código penal de 1995*, Marcial Pons, Madrid, 2001

SALÀS DARROCHA, Josep Tomàs: “Asesoría tributaria y delito fiscal”, en: *RTT* 58 (2002), 101-116

SALOM ESCRIVÀ, Juan-Salvador: “El delito de intrusismo profesional”, en: *RJC* 1 (1983), 37-78

SAMSON, Erich/SCHILLHORN, Ulf: “Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch anonymisierten Kapitaltransfer?”, en: *Wistra* 1/2001, 1-10

SÁNCHEZ LÁZARO, Fernando Guanarteme: *Intervención delictiva e imprudencia* (pról. de: ROMEO CASABONA, Carlos María), Comares, Granada, 2004

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, Madrid, 2007

SÁNCHEZ-OSTÍZ GUTIÉRREZ, Pablo: “Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal”, en: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu (dir.): *Derecho Penal de la Empresa*, Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 2002, 241-258

- “El elemento ‘fraude’ en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María (dir.): *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003, 91-125

SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier: *Pflichtdelikt und Beteligung, zugleich ein Beitrag zur Einheitlichkeit der Zurechnung bei Tun und Unterlassen*, Ducker & Humblot, Berlin, 1999

- *Delito de infracción de deber y participación delictiva* (pról. de: JAKOBS, Günther), Marcial Pons, Madrid, 2002
- *El denominado “delito de propia mano”. Respuesta a una situación jurisprudencial* (pról. de: BACIGALUPO ZAPATER, Enrique), Dykinson, Madrid, 2004
- “Delito de infracción del deber”, en: ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.): *La responsabilidad en los “delitos especiales”. El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 287-316

SANTIESTEBAN RUIZ, Alfonso: “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: ARROYO ZAPATERO, Luis/BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos/GARCÍA RIVAS, Nicolás/SERRANO PIEDECASAS, José Ramón/TERRADILLOS BASOCO, Juan María (dirs.)/NIETO MARTÍN, Adán/PÉREZ CEPEDA, Ana Isabel (coords.): *Comentarios al Código Penal*, Iustel, Madrid, 2007, 681-691

SCHLÜCHTER, Ellen: “Zur Irrtumslehre im Steuerstrafrecht”, en: *Wistra* 1985, 43-51, 94-97

SCHMIDHÄUSER, Eberhard: *Strafrecht. AT. Lehrbuch*, 2.^a Aufl., J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1975

- SCHMITZ, Alexandra: “Buchrezension. Gerhard Dannecker/Oswald Jansen, Steuerstrafrecht in Europa und den Vereinigten Staaten, Linde Verlag, Wien, 2007, 566 S., € 95,30”, en: ZIS 7-8/2010, 511-514
- SCHMITZ, Roland: “§ 370. Steuerhinterziehung”, en: *MK* 6/1, 2010
- SCHÜNEMANN, Bernd: “Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa”, en: *ADPCP* 1988, 529-558
- “¿Ofrece la reforma del Derecho penal económico alemán un modelo o un escarmiento?” (trad. de: RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, Teresa), en: *CDJ* 1991-VIII, 49-69
 - “§ 27. Beihilfe”, en: *LK* 1, 12.^a Aufl., 2007, 2027-2063
 - “§ 27. Untreu”, en: *LK* 1, 12.^a Aufl., 2007, 653-879
- SEOANE SPIEGELBERG, José Luis: “El delito de defraudación tributaria”, en: GARCÍA NOVOA, César/LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.): *Temas de Derecho penal tributario* (pról. de: SIMÓN ACOSTA, Eugenio), Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, 79-106
- SERRANO GÓMEZ, Alfonso: *Fraude tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1977
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis/CORTÉS BECHIARELLI, Emilio: *Delitos contra la Hacienda Pública* (Artículos 305 a 307, 627 y 628 del Código penal comentados por José Luis Serrano González de Murillo, artículos 308 a 310 comentados por Emilio Cortés Bechiarelli), Edersa, Madrid, 2002
- SERRANO TÁRRAGA, María Dolores: *El delito de intrusismo profesional*, Civitas, Madrid, 1997
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María: “Responsabilidad penal de las empresas y de sus órganos en Derecho español”, *LH-Roxin (Coimbra)*, 1995, 370-396

- “Criterios de asignación de responsabilidad en estructuras jerárquicas”, en: *CDJ* 1997-II, 9-58
- “La responsabilidad penal de los asesores fiscales”, en: *IURIS* 53 (2001), 58-64
- “Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal. Un recorrido desde la participación de *extranei* hasta la imposición de intereses de demora”, en: *LH-Cobo*, 2005, 899-923
- *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005
- “Allende las fronteras de la ‘defraudación’ típica: A propósito de la Seguridad Social como víctima”, en: *LH-Rodríguez Ramos*, 2013, 953-959
- *Fundamentos del Derecho penal de la empresa*, 2.^a ed., Edisofer/B de F, Madrid/Buenos Aires/Montevideo, 2016

SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998

SOTO NIETO, Francisco: “Participación del *extraneus* en los delitos especiales”, en: *LL* 2000-1, 1566-1568

- “Coautoría en los delitos de imprudencia médica”, en: *LL* 2002-7, 1774-1776
- *El delito de intrusismo profesional: singular ilícito penal* (pról. de: YZQUIERDO TOLSADA, Mariano), Aranzadi, Cizur Menor, 2012

SOTOMAYOR ACOSTA, Juan Oberto: “Fundamento del dolo y ley penal: una aproximación crítica a las concepciones cognitivo/normativas del dolo, a propósito del caso colombiano”, en: *Pcrim* 22 (2016), 675-703

SOTOMAYOR ACOSTA, Juan Oberto/ARIAS HOLGUÍN, Diana Patricia: “Consideraciones críticas sobre la recepción en Colombia de la “teoría de los delitos de Infracción de deber”, en: *RDPC* 15 (2006), 133-185

- SUÁREZ GONZÁLEZ, Carlos J.: “Artículo 305”, en: RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo (dir.)/JORGE BARREIRO, Agustín (coord.): *Comentarios al Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, 870-880
- SUAY HERNÁNDEZ, (Blanca) Celia: “Los elementos normativos y el error”, en: *ADPCP* 1991, 97-141
- TAG, Brigitte: “Beihilfe durch neutrales Verhalten”, en: *JR* 2/1997, 49-57
- TAVARES LOBATO, José Danilo: *Teoría general de la participación criminal y acciones neutrales. Una cuestión única de imputación objetiva* (trad. de: ACUÑA, Zussel), Juruá, Lisboa, 2016
- TERRADILLOS BASOCO, Juan María: *Derecho Penal de la empresa*, Trotta, Madrid, 1995
- TIEDEMANN, Klaus: *Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht. Untersuchungen zu einem rechtsstaatlichen Tatbestandsbegriff, entwickelt am Problem des Wirtschaftsstrafrechts*, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1969
- *Manual de Derecho penal económico, PG y PE*, (trad. por: ABANTO VÁSQUEZ, Manuel A./NIETO MARTÍN, Adán (coords.)), Tirant lo Blanch, Valencia, 2010
- TIPKE, Klaus: *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)* (trad. de: HERRERA MOLINA, Pedro M.; pról. de: RUBIO GUERRERO, Juan José), Marcial Pons, Madrid, 2002
- TISCHLER, Werner Georg: *Verbotsirrtum und Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale. Dogmengeschichte eines Abgrenzungsproblems*, Duncker und Humblot, Berlin, 1984
- TORÍO LÓPEZ, Ángel: “El ‘error iuris’, perspectivas materiales y sistemáticas”, en: *ADPCP* 1975, 25-40
- “‘El error evitable de prohibición en el Proyecto de Código Penal’. Indicaciones de política legislativa sobre la ‘Teoría de la culpabilidad’”, en: *La reforma penal y penitenciaria. Ponencias y comunicaciones presentadas en el coloquio sobre la*

reforma penal y penitenciaria, celebrado en la Universidad de Santiago durante los días 10, 11 y 12 de abril de 1980, Santiago de Compostela, 1980, 247-269

TORRES GELLA, Francisco Javier: “Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal”, en: *CaT* 19/2009, 1-21

TRAPERO BARREALES, María: *El error en las causas de justificación* (pról. de: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel), Tirant lo Blanch, Valencia, 2004

TRILLO NAVARRO, Jesús Pórfilo: “El *extraneus* y el nuevo artículo 65.3 del Código Penal (II). El *extraneus* en el delito fiscal”, en: *LL* 2005-3, 1581-1586

de URBANO CASTRILLO, Eduardo/NAVARRO SANCHÍS, Francisco: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, La Ley, Madrid, 2009

VALIENTE CALVO, Pilar: “El sujeto activo del delito fiscal”, en: *Impuestos VIII*, 1992, 5-19

VALLEJO JIMÉNEZ, Geovana Andrea: *Responsabilidad penal sanitaria: problemas específicos en torno a la imprudencia médica*, tesis doctoral, Universidad de León, León, 2012

VIADA VILASECA, Salvador: *Código penal reformado de 1870. Con las variaciones introducidas en el mismo por la Ley de 17 de julio de 1876*, 2.^a ed., Imprenta y Librería de Eduardo Martínez, Madrid, 1877

VILLACAMPA ESTIARTE, Carolina: *Responsabilidad penal del personal sanitario. Atribución de responsabilidad penal en tratamientos médicos efectuados por diversos profesionales sanitarios*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2003

VOLK, Klaus: “Zum Strafbarkeitsrisikos des Rechtsanwalts bei Rechtsrat und Vertragsgestaltung”, en: *BB* 1987, 139-145

WARDA, Heinz-Günter: *Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsiirtum bei Blankettstrafgesetzen*, Walter de Gruyter, Berlin, 1955

WEIDEMANN, Jürgen: “Ist der Steuerhinterziehungstatbestand ein Blankettgesetz?”, en: *Wistra* 4/2006, 132-133

WELZEL, Hans: “Der Irrtum über die Rechtswidrigkeit des Handelns”, en: *SJZ* 1948, Sp. 368-372

- “Schuld und Bewußtsein der Rechtswidrigkeit”, en: *MDR* 1951, 65-67
- „Der Irrtum über die Rechtmäßigkeit der Amtausübung, en: *JZ* 1952,
- “Der Irrtum über die Zuständigkeit einer Behörde”, en: *JZ* 1952, 133-136
- *Das neue Bild des Strafrechtssystems. Eine Einführung in die finale Handlungslehre*, 4.^a Aufl., Otto Schwartz & Co., Göttingen, 1961
- *El nuevo sistema del Derecho Penal. Una introducción a la doctrina de la acción finalista* (trad. de: CERESO MIR, José), Ariel, Barcelona, 1964
- *Das Deutsche Strafrecht. Eine systematische Darstellung*, 11.^a Aufl., Walter de Gruyter, Berlin, 1969
- *Derecho Penal alemán, PG* (trad. de: BUSTOS RAMÍREZ, Juan/YÁÑEZ PÉREZ, Sergio), 2.^a ed. (en español), Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1976

WESSING, Jürgen: “Strafbarkeitsgefährdungen für Berater”, en: *NJW* 2003-32,

WOHLLEBEN, Marcus: *Beihilfe durch äußerlich neutrale Handlungen*, Beck, München, 1997

ZIPF, Heinz: “Rechtskonformes und sozialadäquates Verhalten im Strafrecht”, en: *ZStW* 82 (1970), 633-654

ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel: “Artículo 14”, en: COBO DEL ROSAL, Manuel (dir.): *Comentarios al Código Penal*, t. I, Edersa, Madrid, 1999, 679-708

- “La punición del partícipe no cualificado en los delitos especiales propios e impropios (análisis del art. 65. 3 del Código Penal)”, en: *LH-Cobo*, 2005, 965-972

ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel (dir.)/PÉREZ ALONSO, Esteban Juan (coord.): *Derecho Penal. PG*, 2.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2004