

La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español.

La aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro.

The criminal liability of the tax adviser in the criminal offences of tax evasion of the art. 305 Spanish Criminal Code.
Applying the clause of acting instead of another

Fecha de recepción: 27/11/2017 - Fecha de aceptación: 15/02/2018

NATALIA TORRES CADAVID¹

Resumen

Este artículo expone el tratamiento penal que merece la conducta del asesor fiscal que diseña planes fraudulentos y lleva a cabo actos ejecutivos que suponen materialmente la realización de la conducta típica del delito de defraudación tributaria del art. 305 del CP español. También, se propone una solución personal. En mi opinión el tipo penal del art. 305 CP exige una especial cualificación en el autor, que el asesor fiscal, por definición, no posee. Por lo tanto el asesor fiscal solo podrá responder como autor por la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP.

Palabras clave

Asesor fiscal. Delito de defraudación tributaria. Responsabilidad penal. Actuar en lugar de otro.

1 Profesora Contratada Interina de Sustitución de Derecho Penal de la Universidad de Vigo. Facultad de Ciencias Jurídicas y del Trabajo. Campus de Vigo. Universidad de Vigo. 36310 Vigo, Pontevedra. Contacto: nataliatorres@uvigo.es; ntorrescadavid@gmail.com.

El presente trabajo se inscribe en el proyecto de investigación "Principios y garantías penales: sectores de riesgo" (Referencia: DER2016-76715-R, Ministerio de Ciencia e Innovación) del 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.

Abstract

This paper exposes the criminal treatment that deserves the tax adviser who designs fraudulent plans and carries out executive acts that materially suppose the commission of the crime of tax fraud under the art. 305 CP, this according to the Spanish doctrine. Also, a personal solution is proposed. In my opinion the art. 305 CP requires a special qualification in the author, which the tax adviser, by definition, does not possess. Therefore, the tax advisor can only respond as an author because the application of the art. 31 CP.

Keywords

Tax adviser. Criminal offences of tax evasion. Criminal liability. Acting instead of another.

Sumario

1. Introducción. 2. Las soluciones de la doctrina. 2.1. El delito de defraudación tributaria es un delito común, por lo tanto el asesor fiscal puede ser autor. 2.2. El delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que el asesor fiscal forma (o puede formar) parte del círculo de posibles autores. 2.3. El asesor fiscal no hace parte del círculo de posibles autores, pero puede ser autor cuando actúa en lugar del *intraeus*, con base en el art. 31 CP. 2.3.1. El asesor fiscal puede ser autor cuando representa formalmente al *intraeus*. La postura del delito de defraudación tributaria como un delito especial de infracción del deber. 2.3.2. El asesor fiscal puede ser autor cuando administra o representa de hecho al *intraeus*. La postura del delito de defraudación tributaria como de dominio. 2.3.3. El asesor fiscal puede ser autor cuando representa o administra formal y/o materialmente al *intraeus*. La postura del delito de defraudación tributaria como un delito mixto. 3. Una propuesta de solución. 3.1. Breve caracterización del delito de defraudación tributaria. 3.2. La aplicación de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho a supuestos de intervención del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria. 3.3. El asesor fiscal podrá responder como autor del delito cuando actúe como representante del *intraeus* por la aplicación del art. 31 CP. 3.4. Rechazo de las soluciones de autoría en los casos en los que el asesor fiscal actúe como un administrador de hecho. 4. Bibliografía.

1. Introducción

Este trabajo responde a la siguiente pregunta: ¿qué tratamiento penal merece la conducta del asesor fiscal que diseña planes fraudulentos y lleva a cabo actos ejecutivos que podrían suponer materialmente la realización de del delito de defraudación tributaria del art. 305 CP²?

El actual debate acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal viene motivado en gran parte por la creciente opinión pública de que ciertos contribuyentes no pagan a Hacienda lo que les corresponde gracias a la intervención de asesores fiscales que idean mecanismos financieros complicadísimos para evitar la acción fiscalizadora de la Administración y la correcta liquidación de sus tributos conforme a Derecho de las cargas tributarias³. Esta situación se ha visto agravada, si cabe, por las recientes imputaciones penales y condenas a profesionales dedicados a la asesoría fiscal⁴.

Entre las diferentes problemáticas que son relevantes en materia de intervención del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria, en este trabajo se centra la atención en aquellas relacionadas con la posibilidad de atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal a título de autoría. Considero que el asesor fiscal, debido a su especial competencia profesional en materia fiscal, desempeñará habitualmente un papel sobresaliente en la comisión del delito de defraudación tributaria, por lo que este tema tiene una especial importancia y trascendencia.

2 Siempre en referencia al Código Penal español: Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, “del Código Penal”. Se cita en este trabajo con la abreviatura CP.

3 Cfr., en este sentido, SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, pp. 79 s.; SALÀS DARROCHA, JOSEP TOMÀS: “Asesoría tributaria y delito fiscal”, *RTT* 58 (2002), pp. 101 s.; DE ROSELLÓ MORENO, CARLOS: “Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria”, *CPC* 2007, p. 119.

4 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) ABC [en línea] [consultado el 7 de abril de 2017], <http://www.abc.es>; GARCÍA, J., “Mikimoto, imputado por simular servicios para obtener ventajas fiscales” (8 de septiembre de 2015) 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) PÚBLICO [en línea] [consultado el 7 de abril de 2017], <http://www.publico.es>; “El ‘caso Ronaldo’ señala ya a los asesores fiscales del futbolista” (1 de agosto de 2017) EL ESPAÑOL [en línea] [consultado el 16 de enero de 2018], <http://elespanol.com>. 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).

En la doctrina española que se ha ocupado del Derecho penal tributario y que ha estudiado los problemas relativos a la autoría y la participación en el delito de defraudación tributaria, apenas ha sido abordada de manera directa la cuestión relativa a la intervención del asesor fiscal y cuando se ha intentado, se ha hecho tímidamente y de forma parcial⁵. 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

5 En la doctrina española, *vid.*: GRACIA MARTÍN, LUIS: "La responsabilidad penal del asesor fiscal por el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español", *SE* 2 (1987), pp. 1-26; MERINO JARA, ISAAC/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, JOSÉ LUIS: "La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional", *RDFHP* 233 (1994), pp. 981-1004; los mismos: *El delito fiscal*, 2.ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, pp. 53-67; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, IGNACIO/FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS: *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, Barcelona, 1994, pp. 45 ss.; APARICIO PÉREZ, JOSÉ: *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 73-78; GÓMEZ VERDESOTO, MARTA: "La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria", *QF* 1998-15, pp. 9-17; GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación*, Bosch, Barcelona, 1999, pp. 203 ss.; el mismo: "La prohibición de regreso en las labores de asesoramiento. El caso del salvataje financiero del banco Wiese Ltda", *LH-Jakobs*, 2005, pp. 381-396; MARTÍN DÉGANO, ISIDORO: "La responsabilidad penal del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria", *CaT* 1/2001, pp. 2-27; SALÁS DARROCHA, JOSEP TOMÀS: "Asesoría tributaria y delito fiscal", *cit.*, pp. 101-116; PONT CLEMENTE, JOAN-FRANCESC: "Responsabilidad penal del asesor fiscal", *RTT* 63 (2003), pp. 71-136; el mismo: "Responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales", en: AEDAF, *Temas Tributarios de Actualidad*, 2004, *passim.*; CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO: "La responsabilidad penal del asesor fiscal", *Impuestos* I, 2003, pp. 203-220; el mismo: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003, pp. 167-232; el mismo: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones. Adaptado a la Reforma penal de la L.O. 5/2010*, Bosch, Barcelona, 2011, pp. 155 ss., 161 ss., 166 s.; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, JOSÉ MIGUEL: *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2003, pp. 139 ss.; SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, *cit.*, pp. 53-98; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: "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, pp. 83-93; DE ROSELLÓ MORENO, CARLOS: "Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria", *cit.*, pp. 93-126; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. ANDRÉS: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, Madrid, 2007, pp. 125-530; DE URBANO CASTRILLO, EDUARDO/NAVARRO SANCHÍS, FRANCISCO: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, La Ley, Madrid, 2009, pp. 194-205; 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, pp. 101-163; MOYA JIMÉNEZ, ANTONIO: *La responsabilidad penal de los administradores. Delitos societarios y otras formas delictivas*, 2.ª ed., Bosch, Barcelona, 2010, pp. 119 s.; GÓMEZ MARTÍN, VÍCTOR: "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, pp. 669-685; el mismo: "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, pp. 259-273; 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", *RGDP* 20 (2013), pp. 1-17; MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, ERIK: "Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal", *REDUR* 13/2015, pp. 269-305.

atribuirse responsabilidad penal al asesor fiscal en materia del delito de defraudación tributaria. Las soluciones a las que ha llegado la jurisprudencia, por su parte, son escasas y muy variadas⁶, por lo que el problema de la posibilidad de atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal que interviene realizando materialmente la conducta típica del delito de defraudación tributaria, es un asunto que demanda, hoy más que nunca, análisis y propuestas de solución más concretas.

La defraudación tributaria es una conducta ilícita que afecta la recaudación de los tributos, la cual constituye la principal herramienta estatal para la obtención de recursos públicos. En consecuencia, en estos tiempos de crisis, parece oportuno aportar desde las diferentes áreas del Derecho análisis que puedan ser aplicados a la realidad nacional, de forma que se contribuya a controlar los comportamientos y tendencias que impactan en la capacidad económica del estado, y específicamente, en la justicia material.

2. Las soluciones de la doctrina

La discusión doctrinal acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal en España está determinada fundamentalmente por el debate sobre la naturaleza común o especial del delito de defraudación tributaria⁷. 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 autor⁸. Así, quienes consideran que el delito de defraudación tributaria es un

6 Cabe resaltar que el Tribunal Supremo en los últimos 21 años se ha pronunciado en 13 ocasiones en casos en los que interviene un asesor fiscal (o varios) en la comisión del delito de defraudación tributaria diseñando (y muchas veces llevando a cabo) el plan o estrategia fraudulenta. De ellas, en 3 sentencias condenó al asesor fiscal como autor: STS 13/2006, de 20 de enero (RJ 2006/604); STS 974/2012, de 5 diciembre (RJ\2013\217) y STS 890/2016, de 25 de noviembre (RJ\2016\6095). En 4 ocasiones condenó al asesor fiscal como cooperador necesario: STS 1231/1999, de 26 de julio (RJ\1999\6685); STS 264/2001, de 16 de febrero (RJ\2001\1261); STS 182/2014, de 11 de marzo (RJ\2014\1902) y STS 970/2016, de 21 de diciembre (RJ\2016\6497). En una ocasión el asesor es investigado y absuelto: STS 31/2012, de 19 enero (RJ\2012\2057). Y, finalmente, en 5 sentencias el asesor fiscal no es imputado: STS 539/2003, de 30 abril (RJ\2003\3085), STS 152/2007, de 23 de febrero (RJ\2008\252); STS 1076/2011, de 25 de octubre (RJ\2011\7084); STS 413/2016, 13 de mayo (RJ\2016\6014) y STS 374/2017, de 24 de mayo (RJ\2017\2547).

7 El debate acerca de la clasificación del tipo penal como un tipo común o un tipo especial tiene plena vigencia todavía hoy, basta ver cómo una y otra postura no ha parado de ganar adeptos desde 1977. Así lo reconoce, también, p. ej., PEÑARANDA RAMOS, ENRIQUE: "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", *LH-Gimbernat*, t. II, 2008, pp. 1430 s. n. 33; MESTRE DELGADO, ESTEBAN: "Delitos contra la hacienda pública y la seguridad social", *EPB*, 2002, p. 407.

8 *Vid.* por todos, GIL GIL, ALICIA/LACRUZ LÓPEZ, JUAN MANUEL/MELENDO PARDOS, MARIANO/NÚÑEZ FERNÁNDEZ, JOSÉ: *Curso de Derecho Penal*, PG, 2.^a ed., Dykinson, Madrid, 2015, p. 188 s.

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 (según la gran mayoría de posturas) el asesor fiscal, pueda ser autor del delito de defraudación tributaria, si bien se acepta de manera prácticamente unánime que el sujeto no cualificado responda como partícipe en el delito especial⁹.

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)¹⁰, 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

9 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 especiales. Cfr., por todos, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: *La autoría en Derecho Penal*, PPU, Barcelona, 1991, p. 150 n. 367; el mismo: "Algunas cuestiones en relación con el delito de administración desleal societaria en España, es especial autoría y omisión", *NFP* 83 (2014), p. 21; GRACIA MARTÍN, LUIS: "Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario. (Las 'funciones del tributo' como bien jurídico)", *APen* 1994-10, p. 217; MIR PUIG, SANTIAGO: "Delitos especiales", *EPB*, 2002, p. 517; BAJO FERNÁNDEZ, MIGUEL/BACIGALUPO SAGGESE, SILVINA: *Derecho Penal Económico*, 2.^a ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2010, p. 307; MUÑOZ CONDE, FRANCISCO: *Derecho Penal*, PE, 21.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 903. Por el contrario, BAJO FERNÁNDEZ, MIGUEL/PÉREZ MANZANO, MERCEDES/SUÁREZ GONZÁLEZ, CARLOS: *Manual de Derecho Penal*, PE, 2.^a ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993, 618/9, a propósito del análisis del delito de defraudación tributaria durante la vigencia del CP anterior, entendían que no era admisible la imputación de responsabilidad penal a título de partícipe a los *extranei* en este delito. Cfr. además, SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, JAVIER: *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 215, 232, para ulteriores referencias de quienes no admiten la imputación de responsabilidad penal al *extraneus*.

10 Para un estudio de los antecedentes recientes del delito de defraudación tributaria y, en concreto, para una revisión de la discusión acerca de la caracterización del delito de defraudación tributaria como un delito especial o un delito común con anterioridad al vigente CP, *vid.*, entre otros, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982, pp. 137 ss., 296 ss.; el mismo: "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, pp. 515 ss.; el mismo: *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, PE, 5.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pp. 612 ss.; PÉREZ ROYO, FERNANDO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 30 ss., 79 ss.; AYALA GÓMEZ, IGNACIO: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense/Civitas, Madrid, 1988, p. 238; el mismo: "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, pp. 30 ss.

que las demás modificaciones legislativas que se han producido desde entonces no han alterado prácticamente en nada la discusión¹¹. Incluso 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 autores¹².

Entre los autores españoles que se han pronunciado en particular acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria, pueden identificarse, en mi opinión, tres grupos: a) quienes consideran que el delito de defraudación es un delito común y entonces admiten que el asesor fiscal puede ser autor "directo"; b) quienes consideran que el delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que el asesor fiscal forma (o puede formar) parte del círculo de posibles autores; y c) quienes opinan que el delito de defraudación tributaria es un delito especial, en el que el asesor fiscal no forma parte del círculo de posibles autores, pero entienden que puede ser autor por la aplicación del art. 31 CP, del actuar en lugar de otro.

2.1 El delito de defraudación tributaria es un delito común, por lo tanto el asesor fiscal puede ser autor

Para una sector de la doctrina española 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

11 También señalan esta continuidad en el debate, p. ej., BAJO FERNÁNDEZ, MIGUEL/BACIGALUPO SAGGESE, SILVINA: *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, p. 81; los mismos: *Derecho Penal Económico*, cit., p. 306.

12 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. Tal y como explican MARTÍN QUERALT, JUAN/LOZANO SERRANO, CARMELO/TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M./CASADO OLLERO, GABRIEL: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 27.^a ed., Tecnos, Madrid, 2016, pp. 283 ss., 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 devolución. 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 LGT), distinta de la principal que le corresponde al sustituto, y nunca más como sustitutos 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 cuenta. No obstante, cuando el legislador separa estos institutos, las cosas cambian.

común¹³, 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 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 argumentos. 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

13 Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, GONZALO: "El nuevo delito fiscal", *REDF* 15-16, 1977, p. 709; (sin embargo, cfr. la opinión de RODRÍGUEZ MOURULLO, GONZALO: *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, Madrid, 1974, p. 58, a propósito del delito de ocultación de bienes e industria para eludir el pago de impuestos); CÓRDOBA RODA, JUAN: "El nuevo delito fiscal", *RJC* 4 (1985), p. 939; el mismo: "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, p. 133; IGLESIAS PUJOL, LUIS: *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*, Bosch, Barcelona, 1982, p. 258; DE LA PEÑA VELASCO, GASPAS: *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo, Murcia, 1984, pp. 54 ss.; ENRIQUEZ SANCHO, RICARDO: "Consideraciones sobre el Delito fiscal", *CT* 1985 (53), p. 67; LAMARCA PÉREZ, CARMEN: "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública", *RDFHP* 178 (1985), p. 784; CARRETERO PÉREZ, ADOLFO: "El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública", *CT* 1985 (53), pp. 57 ss.; PÉREZ ROYO, FERNANDO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit., p. 81; MARTÍNEZ IZQUIERDO, SEVERINO: *El delito fiscal*, Rialp, Madrid, 1989, p. 29; VALIENTE CALVO, PILAR: "El sujeto activo del delito fiscal", *Impuestos* VIII, 1992, p. 9; MERINO JARA, ISAAC/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, JOSÉ LUIS: "La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional", cit., pp. 995, 999; los mismos: *El delito fiscal*, cit., p. 58; RANCAÑO MARTÍN, M.^A ASUNCIÓN: *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 48; APARICIO PÉREZ, JOSÉ: *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, cit., p. 67; SIMÓN ACOSTA, EUGENIO: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 33 ss.; BOIX REIG, JAVIER/MIRA BENAVENT, JAVIER: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 49 ss., 77; 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, pp. 21 ss.; RODRÍGUEZ LÓPEZ, PEDRO: *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona, 2008, p. 82; MARTÍNEZ, IKER: "El delito fiscal como delito común...", cit., pp. 1 ss., 15 s. Cfr., además, CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales...*, cit., pp. 175 ss., y ROBLES PLANAS, RICARDO: *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007, pp. 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, MARCELO: "El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal", *PCrim* 3 (2007), p. 18.

con la genérica y usual fórmula “el que”¹⁴. También aducen que, por motivos de Política criminal, es más conveniente esta solución puesto que así se evitan posibles lagunas de punibilidad a las que conduce la calificación del delito como especial¹⁵. Finalmente, se dice que todos los ciudadanos tenemos un deber básico de solidaridad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 de CE¹⁶), por lo que no existe un círculo cerrado de autores¹⁷, 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 autor¹⁸.

Para estos autores, en consecuencia, el asesor fiscal puede ser autor del delito de defraudación tributaria, sin ninguna otra restricción impuesta por el principio de legalidad diferente a la propia realización del tipo penal previsto en el art. 305 CP.

El delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que el asesor fiscal forma (o puede formar) parte del círculo de posibles autores

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 autor¹⁹. No obstante, no siempre

14 Cfr., p. ej., PÉREZ ROYO, FERNANDO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit., p. 81; RANCAÑO MARTÍN, M.ª ASUNCIÓN: *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 48; MARTÍNEZ, IKER: “El delito fiscal como delito común...”, cit., p. 15; CÓRDOBA RODA, JUAN: “La nueva Ley de delitos contra la Hacienda Pública...”, cit., p. 133.

15 P. ej., APARICIO PÉREZ, JOSÉ: *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, cit., p. 64.

16 Constitución Española de 1978, citada en este trabajo con la abreviatura CE.

17 En este sentido, *vid.* FEIJOO SÁNCHEZ, BERNARDO: “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, p. 112; MARTÍNEZ, IKER: “El delito fiscal como delito común...”, cit., pp. 10, 15 s.

18 *Vid.* ROBLES PLANAS, RICARDO: *Garantes y cómplices...*, cit., pp. 130 s.; HADWA ISSA, MARCELO: “El sujeto activo en los delitos tributarios...”, cit., pp. 16 s.

19 La gran mayoría de la doctrina española entiende que el delito de defraudación tributaria es especial propio. *Vid.*, p. ej., QUINTERO OLIVARES, GONZALO: “El nuevo delito fiscal”, *RDFHP* 173 (1978), p. 1323; BACIGALUPO ZAPATER, ENRIQUE: “El delito fiscal en España”, *RFDUCM* 56 (1979), p. 95; el mismo: “El nuevo delito fiscal”, *APen* 1995, p. 889; MORALES PRATS, FERMÍN: “Acotaciones a la reforma en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales”, *RTL* VIII, 1986, pp. 355 ss.; el mismo: “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, p. 1045; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *El delito fiscal*, cit., p. 301; el mismo: “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*

se precisa cuál es dicha cualidad, de qué elemento típico proviene la especialidad, ni se dice qué clase de delito especial es: un delito especial de infracción del deber, un delito especial de dominio (o de posición) o un delito especial mixto. La toma de postura en cada una de estas cuestiones dogmáticas influye de forma directa en la

("delito fiscal"), t. VII, Edersa, Madrid, 1986, pp. 272 ss.; el mismo: *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, Madrid, 1995, pp. 37 s.; el mismo: "El delito de defraudación tributaria", *RP* 1 (1998), p. 61; el mismo: *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PE*, cit., pp. 636 s.; 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, p. 33; AYALA GÓMEZ, IGNACIO: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, cit., pp. 243 ss.; GRACIA MARTÍN, LUIS: "Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario...", cit., p. 216; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, IGNACIO/FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS: *Todo sobre el fraude tributario*, cit., pp. 38 s.; SUÁREZ GONZÁLEZ, CARLOS J.: "Artículo 305", en: RODRÍGUEZ MOURULLO, GONZALO (dir.)/ JORGE BARREIRO, AGUSTÍN (coord.): *Comentarios al Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, p. 872; RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO: "Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España", *RIDT* 4 (1997), p. 88; GÓMEZ VERDESOTO, MARTA: "La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria", cit., p. 13; GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., p. 197; BLANCO CORDERO, ISIDORO: "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", *Eguzkilore* 14-2000, p. 10; BAJO FERNÁNDEZ, MIGUEL/BACIGALUPPO SAGGESE, SILVINA: *Delitos contra la Hacienda pública*, cit., pp. 81 ss.; los mismos: *Derecho Penal Económico*, cit., p. 306; GALLEGO SOLER, JOSÉ IGNACIO: "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, p. 778; 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, p. 328; SALÀS DARROCHA, JOSEP TOMÁS: "Asesoría tributaria y delito fiscal", cit., pp. 103 s., 110; 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, p. 632; el mismo: "Capítulo 29. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en: MORILLAS CUEVA, LORENZO (coord.): *Sistema de Derecho penal español, PE*, Dykinson, Madrid, 2011, p. 650; 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, p. 24; 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, p. 156; DE ROSELLÓ MORENO, CARLOS: "Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria", cit., pp. 120 s.; FEIJOO SÁNCHEZ, BERNARDO: "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria...", cit., p. 112; ADAME MARTÍNEZ, FRANCISCO D.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, cit., p. 39; 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, p. 184; 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*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, p. 68; ECHAVARRÍA RAMÍREZ, RICARDO: "Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español", *RECPC* 16 (2014), p. 37; 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, p. 738; MUÑOZ CONDE, FRANCISCO: *Derecho Penal, PE*, cit., p. 903; QUERALT JIMÉNEZ, JOAN J.: *Derecho penal español, PE*, 7.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 807.

posibilidad de atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal, ya sea de manera “directa”, ya sea por la aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP. Los estudios doctrinales, en cambio, se limitan la gran mayoría de veces 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.

Hecha esta advertencia inicial, cabe señalar que en la doctrina española es posible encontrar dos posturas que incluyen dentro del círculo de posibles autores al asesor fiscal:

Un primer sector doctrinal considera que el círculo de autores está compuesto por el contribuyente (art. 36.2 LGT²⁰), el sustituto (art. 36 LGT), el responsable del tributo (art. 41 LGT), los demás obligados tributarios (art. 35 LGT) y, adicionalmente, por el representante legal o voluntario del obligado tributario que puede ser, y lo dice explícitamente la LGT, un asesor fiscal (con base en los arts. 45 y 46 LGT)²¹. La razón

20 Ley General Tributaria española: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, “General Tributaria”. Citada en este trabajo con la abreviatura LGT.

21 MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PE*, cit., p. 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*”; el mismo: “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, cit., p. 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, CARLOS: *El delito fiscal*, cit., p. 301; el

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 *intuito personae*²². 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.

En este sentido, por lo tanto, el asesor fiscal que actúa como representante legal o voluntario de una persona física o jurídica en tanto parte del círculo de posibles autores puede responder de forma directa como autor del delito de defraudación tributaria, sin necesidad de que se aplique la cláusula del actuar en lugar de otro prevista en el art. 31 CP.

Otro pequeño sector doctrinal entiende que puede ser autor cualquiera que ocupe la posición del sujeto pasivo de la obligación jurídico-tributaria²³. Esta segunda postura 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 al considerar el delito como de dominio (con ciertas peculiaridades).

CHOCLÁN MONTALVO, por ejemplo, afirma que el delito de defraudación tributaria puede encuadrarse en la categoría de los delitos especiales de dominio²⁴, delitos

mismo: "El delito de defraudación tributaria. Artículo 349", cit., pp. 272 ss.; el mismo: *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social...*, cit., 37 ss.; el mismo, "El delito de defraudación tributaria", cit., p. 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, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., p. 197; RUBIO LARA, PEDRO ÁNGEL: *Parte Especial de Derecho penal económico español...*, cit., p. 156; QUERALT JIMÉNEZ, JOAN J.: *Derecho penal español, PE*, cit., p. 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)".

22 Cfr. GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., p. 197; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PE*, cit., p. 637.

23 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, JOSÉ ANTONIO: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales...*, cit., pp. 175 ss.; ROBLES PLANAS, RICARDO: *Garantes y cómplices...*, cit., pp. 130 s.; HADWA ISSA, MARCELO: "El sujeto activo en los delitos tributarios...", cit., p. 18.

24 CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales...*, cit., p. 172; el mismo: "La responsabilidad penal del asesor fiscal", cit., pp. 203 ss. 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

que se definirían como aquellos que 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 jurídico²⁵. 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”²⁶. Así, afirma, “(...) 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 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”²⁷.

ROBLES PLANAS, por su parte y sin profundizar en concreto en esta cuestión²⁸, 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 sociales²⁹. 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 representación para explicar la autoría en los delitos especiales”, *vid.* CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales...*, cit., p. 172.

25 CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales...*, cit., p. 172.

26 CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales...*, cit., p. 173.

27 CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales...*, cit., p. 173.

28 Señala también esta circunstancia SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 70 n. 73.

29 ROBLES PLANAS, RICARDO: *Garantes y cómplices...*, cit., p. 129.

de la Hacienda Pública”³⁰. 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”³¹. 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 personal³².

El asesor fiscal *extraneus*, por tanto, según esta postura, 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 hecho³³.

2.3 El asesor fiscal no hace parte del círculo de posibles autores, pero puede ser autor cuando actúa en lugar del intraneus, con base en el art. 31 CP

La definición del círculo de posibles autores es una de las cuestiones más controvertidas del delito de defraudación tributaria. Entiendo que no existe acuerdo en definir quiénes integran el círculo posible de autores del delito especial

30 ROBLES PLANAS, RICARDO: *Garantes y cómplices...*, cit., p. 130.

31 ROBLES PLANAS, RICARDO: *Garantes y cómplices...*, cit., pp. 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 concurre. 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”.

32 ROBLES PLANAS, RICARDO: *Garantes y cómplices...*, cit., p. 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, sin más”.

33 ROBLES PLANAS, RICARDO: *Garantes y cómplices...*, cit., p. 131.

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). Tiene que tenerse en cuenta, además, la dificultad añadida (que apuntaba *supra*) 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 penal.

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 participación³⁴. En consecuencia, en 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. De hecho, además de las posturas expuestas en el anterior apartado, pueden identificarse, además, las siguientes:

Un primer sector entiende que el círculo posible de autores está compuesto exclusivamente por el contribuyente³⁵. Conforme, entre otras, a las siguientes razones principales: a) no es posible que un sujeto eluda el pago de un tributo

34 Ya al final de la década de los ochenta del siglo pasado lo señalaba así AYALA GÓMEZ, IGNACIO: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, cit., p. 242.

35 Cfr., p. ej.: BUSTOS RAMÍREZ, JUAN: “Bien jurídico y tipificación en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, cit., 1987, p. 33; GRACIA MARTÍN, LUIS: “Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario...”, cit., pp. 216 s.; MORALES PRATS, FERMÍN: “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 1045; el mismo: “Acotaciones a la reforma en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales”, cit., pp. 355 ss.; MORILLAS FERNÁNDEZ, DAVID LORENZO: “Artículo 305”, cit., p. 24; DE ROSELLÓ MORENO, CARLOS: “Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria”, cit., pp. 120 s.; GÓMEZ MARTÍN, VÍCTOR: “36. Caso del asesor fiscal”, cit., pp. 676 s.; SALÀS DARROCHA, JOSEF TOMÀS: “Asesoría tributaria y delito fiscal”, cit., pp. 103 ss., 110.

que grava a otra persona³⁶; 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 fraude³⁷. Y, aludiendo como fundamento, al art. 36.2 LGT, según el cual “es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”.

Una 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 contribuyente³⁸. Aducen como única razón que el art. 36 LGT establece que “sujetos pasivos son el contribuyente y el sustituto del contribuyente”³⁹.

Una 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 LGT⁴⁰. Este sector aduce las siguientes razones⁴¹: a) no 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.

Y, finalmente, un cuarto sector doctrinal entiende que el círculo de posibles autores está compuesto por los sujetos pasivos de la relación tributaria principal y,

36 Vid. GÓMEZ MARTÍN, VÍCTOR: “36. Caso del asesor fiscal”, cit., p. 674.

37 Vid. GÓMEZ MARTÍN, VÍCTOR: “36. Caso del asesor fiscal”, cit., p. 674.

38 Cfr., p. ej.: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, IGNACIO/FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS: *Todo sobre el fraude tributario*, cit., p. 39; RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO: “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”, cit., p. 88; ACALE SÁNCHEZ, MARÍA/GONZÁLEZ AGUDELO, GLORIA: “Lección 7. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 184; CHICO DE LA CÁMARA, PABLO: *El Delito de defraudación tributaria tras la reforma...*, cit., p. 68.

39 Cfr., por todos, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, IGNACIO/FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS: *Todo sobre el fraude tributario*, cit., p. 39 ss.

40 Cfr., por ej.: AYALA GÓMEZ, IGNACIO: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, cit., pp. 249 s.; GALLEGU SOLER, JOSÉ IGNACIO: “T. 12. Delitos socioeconómicos (III): Delitos contra los ingresos y egresos públicos”, cit., p. 778.

41 Cfr., por todos, AYALA GÓMEZ, IGNACIO: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, cit., pp. 249 ss.

adicionalmente, por los demás sujetos obligados tributarios según el art. 35 LGT⁴², puesto que son todos estos sujetos pasivos tributarios quienes pueden resultar obligados al pago de la deuda tributaria⁴³.

Estas diferentes posturas se explican, como anotaba, por las diferentes interpretaciones que se hacen del delito de defraudación tributaria; las cuales resultan posibles, en principio, porque el tipo penal previsto en el art. 305 CP no aporta expresamente ningún elemento caracterizador que permita definir claramente, y sin dudas, quién puede ser autor del delito. Contiene, simplemente, la genérica fórmula “el que”.

Ahora bien, independientemente de las concretas formulaciones del círculo de posibles autores (primario), la doctrina mayoritaria discute si el asesor fiscal puede intervenir de manera realizando el delito de defraudación tributaria cuando actúa en lugar del *intrañeus* con la aplicación del art. 31 CP, ya sea como representante o realizando actividades de suministro de información, consejo, llevanza de contabilidad, confección de declaraciones autoliquidaciones o de planeación tributaria, que lo puedan llevar a ser responsable penalmente como autor mediato o como coautor.

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 está vinculado con la interpretación de la categoría de los delitos especiales propios y con el fundamento material de la restricción de la autoría a un círculo concreto de sujetos cualificados (de posibles autores)⁴⁴, es decir, de si se trata de un delito de infracción del deber, de dominio, o mixto.

42 Cfr., por. ej.: BLANCO CORDERO, ISIDORO: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, cit., pp. 10 ss.; GÓMEZ VERDESOTO, MARTA: “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, cit., p. 13; CALDERÓN CEREZO, ÁNGEL: “Delitos contra la Hacienda Pública, la Seguridad Social y los derechos de los trabajadores”, cit., p. 328; ADAME MARTÍNEZ, FRANCISCO D.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, cit., pp. 29 ss.; BAJO FERNÁNDEZ, MIGUEL/BACIGALUPO SAGGESE, SILVINA: *Derecho Penal Económico*, cit., p. 306 ss.; IGLESIAS RÍO, MIGUEL ÁNGEL: “Artículo 305”, cit., p. 738.

43 Cfr., por. ej.: BLANCO CORDERO, ISIDORO: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, cit., pp. 10 ss.; GÓMEZ VERDESOTO, MARTA: “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, cit., p. 13.

44 Así también, GRACIA MARTÍN, LUIS: “La responsabilidad penal de los administradores y representantes de la empresa por delitos especiales”, en: SERRANO-PIEDRACASAS, JOSÉ RAMÓN/DEMETRIO CRESPO, EDUARDO: *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 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”.

El actuar en lugar de otro en Derecho penal ha sido objeto de numerosos y profundos análisis⁴⁵ y, con algún detalle además, en el ámbito concreto del delito de defraudación tributaria⁴⁶. Conforme a estos estudios cabe señalar que la doctrina mayoritaria no encuentra mayores problemas de aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro 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*⁴⁷. Eso sí, siempre que el asesor fiscal representante actúe además materialmente como autor. Sin embargo, se debaten profundamente las condiciones específicas de aplicación del art. 31 CP⁴⁸ 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 típica⁴⁹.

45 Para un estudio de actuar en lugar de otro, por todos, especialmente, GRACIA MARTÍN, LUIS: *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal I. Teoría General*, Secretariado de publicaciones. Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1985, *passim.*; el mismo: *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, *passim.*; el mismo: *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*, Bosch, Barcelona, 1986, *passim.* También, GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., pp. 197 ss.; MIR PUIG, SANTIAGO: "Actuar por otro y por personas jurídicas", *EPB*, 2002, pp. 38 s.; LUZÓN PEÑA, DIEGO-MANUEL: "Tipos de delito: clases", *EPB*, 2002, p. 1198; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: "Autoría mediata, coautoría y autoría accesoria", *EPB*, 2002, 169; el mismo: "Autoría y participación", *REJ* 10 (2008), p. 40.

46 Cfr., por todos, GRACIA MARTÍN, LUIS: "La responsabilidad penal del asesor fiscal...", cit., pp. 16 ss.; GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., pp. 193 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", cit., p. 77.

47 Así, también, GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., p. 197.

48 Se discuten, entre otras cosas, el concepto de administrador de hecho y el contenido de dicha representación. Cfr. por todos, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, TERESA: "Algunas reflexiones acerca de los delitos societarios y las conductas de administración desleal", *ADPCP* 1996, pp. 459 ss.; la misma: *La responsabilidad penal del administrador desleal y los nuevos delitos societarios*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pp. 114 s.; GALLEGO SOLER, JOSÉ IGNACIO: "El concepto de administrador de hecho como criterio de imputación de la autoría en Derecho penal", en: CORCOY BIDASOLO, MIRENIXU (dir.)/LARA GONZÁLEZ, RAFAEL (coord.): *Derecho penal de la empresa*, Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 2002, p. 153; LUZÓN PEÑA, DIEGO-MANUEL/ROSO CAÑADILLAS, RAQUEL: "La administración desleal societaria en el derecho penal español", *InDret* 3/2010, p. 9; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: "Algunas cuestiones en relación con el delito de administración desleal...", cit., pp. 24 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, PG, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 561 s.; 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*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 273 s.

49 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

La posibilidad de extender la autoría al representante de hecho se analiza especialmente a propósito del estudio de la codelincuencia en organizaciones empresariales⁵⁰, 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”⁵¹. 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 atípicos⁵². 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.

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)⁵³. No

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, LUIS: “Instrumentos de imputación jurídico penal en la criminalidad de empresa y reforma penal”, *APen* 1993-16, pp. 219 s.; el mismo: “La responsabilidad penal de los administradores...”, cit., pp. 95, 101 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, PG, cit., p. 561.

50 Cfr., por todos: GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., pp. 161 ss.; SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *Fundamentos del Derecho penal de la empresa*, cit., pp. 166 ss.

51 GRACIA MARTÍN, LUIS: “La responsabilidad penal de los administradores...”, cit., p. 89.

52 GRACIA MARTÍN, LUIS: “La responsabilidad penal de los administradores...”, cit., pp. 85 s., 89.

53 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, MIGUEL: “Delinkuentzia antolatua (Delincuencia organizada)”, *Harlax* 16-17 (1996), 258-279, pp. 275 s., 279; el mismo: “La autoría mediata. Con una especial referencia a los delitos socioeconómicos y contra el medio ambiente”, *DPC* 1-2001, pp. 43 s.; el mismo: “Problemas actuales de autoría y participación en los delitos económicos”, *NFP* 71 (2007), pp. 124 ss., 139 ss.; el mismo: “Autoría y participación”, cit., pp. 24 ss.; FARALDO CABANA, PATRICIA: *Responsabilidad penal del dirigente en estructuras jerárquicas. La autoría mediata con aparatos organizados de poder*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 25 ss., 128 ss.; la misma: “Posibilidades de aplicación de la autoría mediata con aparatos organizados de poder en la empresa”, en: SERRANO-PIEDRECASAS, JOSÉ RAMÓN/DEMETRIO CRESPO, EDUARDO (dirs.): *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2008, pp. 89 ss.; PEÑARANDA RAMOS, ENRIQUE: “Autoría y participación en la empresa”, en: SERRANO-PIEDRECASAS, JOSÉ RAMÓN/DEMETRIO CRESPO, EDUARDO (dirs.): *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2008, pp. 166 ss.; el mismo: “Autoría y participación en la empresa”, en: CORCOY BIDASOLO, MIRENIXU/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, pp. 245 ss.

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 (unipersonal, mediato o coautor) del delito de defraudación tributaria sobre la extensión de la autoría prevista en art. 31 CP? La respuesta a esta pregunta será diferente según las diversas soluciones que propone la doctrina.

2.3.1 El asesor fiscal puede ser autor cuando representa formalmente al *intraneus*. La postura del delito de defraudación tributaria como un delito especial de infracción del deber

Un primer sector doctrinal⁵⁴ opina que el criterio de imputación al autor del delito de defraudación tributaria debe ser la infracción de un deber extrapenal según la teoría de la infracción del deber (en alemán, de los *Pflichtdelikte*)⁵⁵. 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 sujetos⁵⁶ que son transmitidos según la teoría de la transmisión⁵⁷. 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 típicos⁵⁸.

54 Vid., entre otros, SUÁREZ GONZÁLEZ, CARLOS J.: "Artículo 305", cit., p. 878; GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., p. 197; AYALA GÓMEZ, IGNACIO: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, cit., pp. 244, 254; BLANCO CORDERO, ISIDORO: "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", cit., p. 10.

55 Vid., principalmente, ROXIN, CLAUDIUS: *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona/Buenos Aires/Sao Paulo, 2016, 385-434. También, JAKOBS, GÜNTHER: *Strafrecht. AT. Die Grundlagen und die Zurechnungslehre. Lehrbuch*, 2.ª ed., Walter de Gruyter, Berlin-New York, 1991, pp. 655 ss. (=Derecho Penal. PG. Fundamentos y teoría de la imputación, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 791 ss.); SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, JAVIER: *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, cit., pp. 22 ss., 51 ss., 126 ss., 137 ss.

56 DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: "Autoría mediata, coautoría y autoría accesoria", cit., p. 169.

57 Para una explicación de la teoría de la representación, cfr., por todos, GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., pp. 170 ss. (específicamente en relación con el delito de defraudación tributaria, las pp. 193 ss.); GRACIA MARTÍN, LUIS: "La responsabilidad penal de los administradores...", cit., pp. 96 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *Derecho Penal Económico de la Empresa, PG*, cit., p. 563 ss.

58 Así, GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., p. 197; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", cit., p. 112.

En consecuencia, este sector doctrinal considera que 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 hecho. En este contexto lo relevante para extender la autoría a quien actúa en lugar de otro sujeto cualificado será evaluar si se dio de manera correcta y completa el nombramiento "formal" del administrador, que es la figura que transfiere el deber específico propio del *intraneus* a su administrador o representante^{59/60}.

2.3.2 El asesor fiscal puede ser autor cuando administra o representa de hecho al *intraneus*. La postura del delito de defraudación tributaria como de dominio

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 jurídico⁶¹.

Según esta postura 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 administrador o representante, ya sea de hecho o de Derecho, y si lo hace con dominio social típico. Quienes defienden esta solución, proponen, por consiguiente, un criterio material para fundamentar la extensión de la autoría a las actuaciones

59 Cfr. GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., pp. 171, 197; 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", *LH-Cobo*, 2005, p. 433; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", cit., pp. 75, 79 s.

60 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, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., pp. 193 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", cit., pp. 77 ss.; el mismo: *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PG*, cit., pp. 563 ss.

61 Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales...*, cit., pp. 175 ss.; ROBLES PLANAS, RICARDO: *Garantes y cómplices...*, cit., p. 132; HADWA ISSA, MARCELO: "El sujeto activo en los delitos tributarios...", cit., p. 18.

en lugar de otro⁶², lo que permite 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)⁶³.

En consecuencia, para este sector que defiende que el delito de defraudación tributaria es un delito de dominio o de posición lo determinante será el dominio del hecho por parte del representante o administrador, que no tendrá que ser formalmente nombrado, sino solo desempeñar *de facto* las funciones como tal⁶⁴, 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. Además, por supuesto, con mayor razón a aquel representante legal o administrador de derecho que desempeñe materialmente las funciones que le competen.

2.3.3 El asesor fiscal puede ser autor cuando representa o administra formal y/o materialmente al *intra-neus*. La postura del delito de defraudación tributaria como un delito mixto

Finalmente, 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. En este sector, cabe resaltar las propuestas de tres autores: GÓMEZ MARTÍN, SILVA SÁNCHEZ y MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ.

62 En esta postura destacan dos autores: SCHÜNEMANN, en Alemania, y GRACIA MARTÍN, en España. Cfr., por todos, SCHÜNEMANN, BERND: "Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa", *ADPCP* 1988, pp. 543 ss.; el mismo: "¿Ofrece la reforma del Derecho penal económico alemán un modelo o un escarmiento?", *CDJ* 1991-VIII, pp. 39 s.; GRACIA MARTÍN, LUIS: *El actuar en lugar de otro I*, cit., pp. 354 ss.; el mismo: "Instrumentos de imputación jurídico penal en la criminalidad de empresa y reforma penal", cit., p. 221; el mismo: "La responsabilidad penal de los administradores...", cit., p. 99.

63 Para una explicación de la teoría del dominio, cfr., por todos, GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., pp. 165 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", cit., pp. 79 s.; el mismo: *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, *PG*, cit., pp. 554 ss.; RUEDA MARTÍN, M.^a ÁNGELES: "Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública en el Código Penal español", *RDPC* 7, 2004, pp. 142 ss.; la misma: *Delitos especiales de dominio y su relación con el artículo 65.3 del Código penal*, Comares, Granada, 2010, pp. 30 ss.

64 *Vid.* para esta discusión, por todos, GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho...*, cit., pp. 173 ss., 193 ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", cit., p. 80; SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, op. cit., pp. 66 s.; CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO: *La aplicación práctica del delito fiscal...*, cit., pp. 197 ss.

GÓMEZ MARTÍN, afirma que el delito de defraudación tributaria es un delito especial de posición de naturaleza mixta⁶⁵ 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 vulnerabilidad⁶⁶; y b) un elemento relativo a la infracción por parte del autor de un deber jurídico especial de naturaleza extrapenal⁶⁷. Así las cosas, a la posición especial en que se encuentra el obligado tributario frente a otros sujetos ajenos a dicha relación con 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 públicas⁶⁸. Así, 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 hecho⁶⁹.

SILVA SÁNCHEZ, por su parte, opina que el delito de defraudación tributaria es un delito especial de infracción de deber con elementos de dominio⁷⁰. 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 delito⁷¹. Requiere además de la dimensión de posición, pero tampoco basta la

65 GÓMEZ MARTÍN, VÍCTOR: "36. Caso del asesor fiscal", cit., p. 677.

66 GÓMEZ MARTÍN, VÍCTOR: "36. Caso del asesor fiscal", cit., p. 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.

67 GÓMEZ MARTÍN, VÍCTOR: "36. Caso del asesor fiscal", cit., p. 677.

68 GÓMEZ MARTÍN, VÍCTOR: "36. Caso del asesor fiscal", cit., p. 677 s.

69 GÓMEZ MARTÍN, VÍCTOR: "36. Caso del asesor fiscal", cit., p. 677.

70 SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 71.

71 SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 71, afirma además que: "El delito fiscal no es, según creo, un delito que se configure sólo por la conjunción de la

mera organización de forma que la provocación de la producción de un 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"⁷². 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*⁷³. Por lo que un asesor fiscal para poder ser autor del delito de defraudación tributaria tendría que infringir el deber y también dominar la producción del resultado típico.

Finalmente 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 JAKOBS⁷⁴. 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"⁷⁵. Según MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ 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 injusto, con lo cual la determinación de la autoría no solo exige la presencia de tal infracción del deber, sino además la atribución

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)".

72 SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 71.

73 SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 71.

74 Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", cit., pp. 74 ss.

75 Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria", cit., p. 76.

del ulterior (o ulteriores) requisito típico con arreglo al criterio del dominio sobre el riesgo típico”⁷⁶. 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.

Conforme a este planteamiento MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ 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 hecho⁷⁷. 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”⁷⁸. 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 ciudadanos⁷⁹. Y, además, que la solución resulta precisamente reforzada “(...) por el hecho de que el legislador no haya previsto un delito común correspondiente, 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)”⁸⁰.

En suma, como se advertía al inicio de este artículo, las soluciones a las que llega la doctrina a propósito de la posibilidad de imputación de responsabilidad penal al asesor que actúa materialmente como autor son muy variadas y no hay, ni mucho menos, acuerdo doctrinal en cómo, en qué supuestos y con qué título debe atribuirse

76 Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, cit., p. 76.

77 Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, cit., pp. 77 ss.

78 MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, cit., p. 82; el mismo: *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, PG, cit., p. 566.

79 MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, cit., p. 82; el mismo: *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, PG, cit., p. 566.

80 MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, cit., p. 82; el mismo: *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, PG, cit., p. 566.

responsabilidad penal al asesor fiscal en materia del delito de defraudación tributaria. En mi opinión esta situación se explica, en parte, porque los análisis son parciales en una materia que es altamente técnica y permanentemente cambiante como el Derecho fiscal y, además, porque muchas veces las interpretaciones se dirigen a obtener un mayor ámbito de criminalización de conductas que son percibidas socialmente como muy graves.

3. Una propuesta de tratamiento

La respuesta a la pregunta que da origen a este trabajo⁸¹ 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 y por la adopción de un determinado concepto de autor. En consecuencia, a continuación propongo una solución que intenta ser coherente con una interpretación propia del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP que 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; y que, además, es resultado de una aplicación meticulosa de las categorías de la teoría del delito respetuosa de los principios básicos de un Derecho penal de corte garantista, deseable en un Estado democrático y social de Derecho como España.

3.1 Breve caracterización del delito de defraudación tributaria

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, sino que, en cambio utiliza la genérica fórmula "el que". En consecuencia, la interpretación del tipo objetivo del delito de defraudación tributaria definirá su naturaleza y, además, delimitará el círculo de posibles autores. En mi opinión el análisis del tipo penal previsto en el art. 305 CP está determinado de manera muy relevante por la correcta concreción del objeto material del delito, el cual se encuentra representado en las expresiones "tributos", "cantidades retenidas", "ingresos a cuenta", "devoluciones" y "beneficios fiscales", las cuales, entiendo se pueden concretar ulteriormente en las obligaciones tributarias materiales que subyacen a estas instituciones jurídico-tributarias: la principal contributiva o de realizar pagos a cuenta.

81 ¿Qué tratamiento penal merece la conducta del asesor fiscal que diseña planes fraudulentos y lleva a cabo actos ejecutivos que podrían suponer materialmente la realización de del delito de defraudación tributaria del art. 305 CP?

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 CE⁸². 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 laboral⁸³. 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.

Por lo tanto, opino 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 su parte, entiendo que se puede definir 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)⁸⁴. Con la diferencia, por supuesto, de que en

82 *Vid.*, en este sentido, AYALA GÓMEZ, IGNACIO: "Antecedentes legislativos de los 'Delitos contra la Hacienda Pública'", cit., pp. 156, 160; MARTÍN QUERALT, JUAN/LOZANO SERRANO, CARMELO/TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M./CASADO OLLERO, GABRIEL: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pp. 274 ss.

83 Cfr. AYALA GÓMEZ, IGNACIO: "Antecedentes legislativos de los 'Delitos contra la Hacienda Pública'", cit., pp. 156, 160; MARTÍN QUERALT, JUAN/LOZANO SERRANO, CARMELO/TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M./CASADO OLLERO, GABRIEL: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pp. 274 ss.

84 Opino que el delito de defraudación tributaria también protege un bien jurídico mediato que estaría representado por las funciones del tributo: financiera, político-económica y de justicia.

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, con las características que se anotaban dos párrafos *supra*.

Por lo dicho, entiendo que 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, considero que es por dicha 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 tributaria.

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 persona⁸⁵. 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 “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

85 Cfr. SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 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, VÍCTOR: “36. Caso del asesor fiscal”, cit., p. 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, JOSÉ: *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, cit., pp. 64 ss.

de hacerlo (y valdría especialmente para el sustituto del contribuyente y, quizás, para algún responsable⁸⁶). 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 responsable) 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"⁸⁷.

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 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. 305 CP⁸⁸.

86 AYALA GÓMEZ, IGNACIO: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, cit., p. 249.

87 AYALA GÓMEZ, IGNACIO: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, cit., p. 245.

88 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, IGNACIO: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, cit., p. 245, si bien llega a unas conclusiones diferentes que no comparto.

En este sentido, entonces, entiendo 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 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. Y, adicionalmente, opino que el círculo de posibles autores está compuesto, por ende, exclusivamente por los sujetos que poseen la cualificación especial de ser titulares de la obligación tributaria (principal) contributiva, "el contribuyente", y por los sujetos que poseen la cualificación especial de ser titulares de la obligación tributaria de pagar a cuenta, "el retenedor" o "el obligado a ingresar a cuenta". También que quedan por fuera de dichos círculos, el sustituto, los responsables tributarios, el representante y los demás obligados tributarios del art. 35 LGT. Y, adicionalmente, para lo que importa en este trabajo, el asesor fiscal.

Finalmente, de manera preliminar cabe mencionar que, 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 extrapenal. El deber extrapenal está representado en la concreta obligación jurídico-tributaria material principal o de realizar ingresos a cuenta, que es personal, pero no personalísima, en tanto en cuanto las normas de Derecho Tributario permiten delegar su cumplimiento. Ahora bien, según la conducta típica que defiendo y que creo que se puede definir como "aquella 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"; entiendo que no basta la mera infracción del 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.

3.2 La aplicación de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho a supuestos de intervención del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria

Ahora bien, para definir el tratamiento jurídico penal que merece la conducta del asesor fiscal que actúa materialmente como autor, en este trabajo se propone

aplicar la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho⁸⁹. Esta teoría 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.

Según esta teoría, 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 nuclear; teniendo en cuenta además que para poder concretarla deben seleccionarse, entre todos los actos que llevan a la producción de un perjuicio patrimonial a una Hacienda Pública de más de 120.000 euros. 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 sentido estricto penal: ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del contribuyente, o ser

89 Cfr. La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho fue formulada por primera vez por LUZÓN PEÑA, DIEGO-MANUEL: "Autoría e imputación objetiva en el delito imprudente: valoración de las aportaciones causales (Comentario a la STS de 27 de enero de 1984)", *RDCir* 1984, pp. 275 ss. (*vid.* también LUZÓN PEÑA, DIEGO-MANUEL: "La 'determinación objetiva del hecho'. Observaciones sobre la autoría en delitos dolosos e imprudentes de resultado", *ADPCP* 1989, pp. 889 ss.), y desarrollada fundamentalmente por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: *La autoría en Derecho Penal*, cit., pp. 625, 688 ss., pero también, a menudo, por los dos conjuntamente. La primera exposición en conjunto y por escrito de su teoría está en LUZÓN PEÑA, DIEGO-MANUEL/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: "Determinación objetiva y positiva del hecho y realización típica como criterios de autoría", *RDCP* 2003-2, pp. 89 ss., que se corresponde con la versión colombiana del artículo "Objektive positive Tatbestimmung und Tatbestandsverwirklichung als Täterschaftsmerkmale", *FS-Roxin*, 2001, pp. 575 ss. En todo caso, sobre la génesis de esta teoría, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: "La autoría en Derecho penal. Caracterización general y especial atención al Código Penal colombiano", *DPCrim* 76 (2004), p. 44. Esta teoría ha sido objeto de sucesivos desarrollos por otros autores, *vid.*, por todos, 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)", *PJ* 27 (1992), p. 209; PAREDES CASTAÑÓN, JOSÉ MANUEL, en: PAREDES CASTAÑÓN, JOSÉ MANUEL/RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, TERESA: *El caso de la colza: responsabilidad penal por productos adulterados o defectuosos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, p. 149; OLAIZOLA NOGALES, INÉS: *El delito de cohecho*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, p. 174; RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, TERESA: "Imprudencia", *EPB*, 2002, p. 795; ROSO CAÑADILLAS, RAQUEL: *Autoría y partición imprudente*, Comares, Granada, 2002, pp. 580 ss.; DURÁN SECO, ISABEL: *La coautoría en Derecho Penal: aspectos esenciales*, Secretariado de publicaciones y medios audiovisuales de la Universidad de León, León, 2003, pp. 45 ss.; GARCÍA MOSQUERA, MARTA: *La estafa de seguro*, La Ley, Madrid, 2006, p. 256; RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, VIRXILIO: *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, Marcial Pons, Madrid, 2012; pp. 371 ss.; ESCOBAR VÉLEZ, SUSANA: *La responsabilidad penal por productos defectuosos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p. 99; FRANCÉS LECUMBERRI, PAZ: *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, cit., p. 254.

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 cuenta⁹⁰.

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 liquidación⁹¹, 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 tributaria⁹².

90 Este orden argumental es explicado por ROSO CAÑADILLAS, RAQUEL: *Autoría y partición imprudente*, cit., p. 539. También por GRACIA MARTÍN, LUIS: "La responsabilidad penal de los administradores...", cit., p. 94. Cfr. en este sentido, además DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: *La autoría en Derecho Penal*, cit., pp. 513, 532.

91 GRACIA MARTÍN, LUIS: "La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma", *REDF* 58, 1988, p. 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".

92 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, IGNACIO: "Delito de defraudación tributaria y prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda", *EP-Ruiz Antón*, 2004, pp. 106 ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, EMILIO: "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, p. 73 n. 32; SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: "Allende las fronteras de la 'defraudación'

3.3 El asesor fiscal podrá responder como autor del delito cuando actúe como representante del *intraeius* por la aplicación del art. 31 CP

Si el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, de cuyo círculo de posibles autores no forma parte el asesor fiscal, el asesor fiscal solo podrá responder como autor por la aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro del art. 31 CP. En mi opinión, 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 especial⁹³. 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 jurídica⁹⁴.

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 representación⁹⁵. 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 concreto⁹⁶.

típica: A propósito de la Seguridad Social como víctima”, *LH-Rodríguez Ramos*, 2013, p. 960; FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS: “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, *RP* 33 (2014), p. 101; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PE*, cit., p. 620.

93 *Vid.* por todos, GRACIA MARTÍN, LUIS: “La responsabilidad penal de los administradores...”, cit., pp. 94 ss.

94 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, CARLOS: *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PG*, cit., p. 553; GRACIA MARTÍN, LUIS: “La responsabilidad penal de los administradores...”, cit., p. 94.

95 Cfr. en relación con esta interpretación del art. 31 CP, *vid.* GIL GIL, ALICIA/LACRUZ LÓPEZ, JUAN MANUEL/MELENDO PARDOS, MARIANO/NÚÑEZ FERNÁNDEZ, JOSÉ: *Curso de Derecho Penal, PG*, cit., p. 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, LUIS: “La responsabilidad penal de los administradores...”, cit., pp. 95, 101 s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PG*, cit., pp. 561 s.

96 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

Pero bien, si se asume como correcta mi interpretación según la cual 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; tenemos 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 objetiva y positivamente la producción del hecho.

Según esta postura, 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. Cabe señalar que únicamente la Ley puede crear situaciones subjetivas en las que se tenga que pagar un tributo y éstas dependen de la realización de hechos imponibles que son manifestación de una capacidad económica personal, propia⁹⁷. 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 condiciones. 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.

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, VÍCTOR: *Los delitos especiales*, Edisofer/B de F, Madrid/Montevideo, 2006, p. 254; FRANCÉS LECUMBERRI, PAZ: *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, cit., pp. 264 s.

97 Cfr. en este sentido, entre otros, 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, pp. 176 s.; QUERALT JIMÉNEZ, JOAN J.: *Derecho penal español*, PE, cit., pp. 288 ss.

En consecuencia, el asesor fiscal representante del obligado *intraneus* podrá responder como autor inmediato y único 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, diseñando planes fraudulentos y llevando a cabo actos ejecutivos que supongan materialmente la realización de del delito de defraudación tributaria del 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 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 ostenten inicialmente las cualidades requeridas por el tipo, pero no sustituye de manera alguna los requisitos generales de la autoría⁹⁸. 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 impune⁹⁹.

3.4 Rechazo las soluciones de autoría en los casos en los que el asesor fiscal actúe como un administrador de hecho

Ahora bien, en segundo lugar, habrá que decidir si en el ámbito del delito de defraudación tributaria el diseño de planes fraudulentos y la ejecución de actos que podrían suponer materialmente la realización del delito de defraudación tributaria del art. 305 CP, sin que el asesor fiscal ejerza formalmente la administración de derecho o la representación del *intraneus*, puede resultar suficiente e idóneo para realizar en estricto sentido el delito de defraudación tributaria; o, en otras palabras, si estas conductas pueden ser consideradas propias de un administrador de hecho y, una vez

98 Entienden que no basta con detentar la representación formal, sino que se requiere realizar la conducta típica, entre otros, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: *La autoría en Derecho Penal*, cit., p. 228; BAJO FERNÁNDEZ, MIGUEL/BACIGALUPO SAGGESE, SILVINA: *Derecho Penal Económico*, cit., p. 307; FRANCÉS LECUMBERRI, PAZ: *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, cit., p. 270; COLOMER BEA, DAVID: “La responsabilidad del *extraneus* a título de autor”, *DLL* 2016-8797, p. 2.

99 Cfr. a propósito del art. 15 bis CP 1944/73, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: *La autoría en Derecho Penal*, cit., p. 228.

le es atribuida al asesor fiscal esta cualidad, si pueden llegar a lesionar el bien jurídico protegido: la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material (principal contributiva o de pagar a cuenta) .

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, según la interpretación que propongo del tipo penal del art. 305 CP, solo son desvaloradas jurídicopenalmente (por este delito¹⁰⁰) aquellas conductas que son idóneas para producir la lesión del bien jurídico protegido: la correcta liquidación y recaudación de la particular obligación jurídico-tributaria material. En este sentido, solo integrarán el desvalor de la conducta 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, “No importa que de 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”¹⁰¹.

100 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, IGNACIO: “Delito de defraudación tributaria y prescripción de la facultad de exigir el pago de la deuda”, cit., pp. 106 ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, EMILIO: “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”, cit., p. 73 n. 32; SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: “Allende las fronteras de la ‘defraudación’ típica...”, cit., p. 960; 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”, *PP* 71 (2013), p. 17; FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS: “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, cit., p. 101; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PE*, cit., p. 620.

101 GRACIA MARTÍN, LUIS: *El actuar en lugar de otro I*, cit., p. 363. Cfr. en este sentido también, COLOMER BEA, DAVID: “La responsabilidad del *extraneus* a título de autor”, cit., p. 4; FRANCÉS LECUMBERRI, PAZ: *El desvalor penal de la contabilidad creativa*, cit., pp. 261 ss.

Sin embargo, 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, además, 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 *intraneus* 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)"¹⁰²; 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 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"¹⁰³.

102 DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: "Algunas cuestiones en relación con el delito de administración desleal...", cit., p. 22.

103 MUÑOZ CONDE, FRANCISCO: "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?", *CDJ* 2001-XIV, p. 236.

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 señalar que será poco habitual que un asesor fiscal pueda, en sentido estricto, llegar a realizar de facto tareas de gestión y administración de una empresa, por más que diseñe complicados planes defraudatorios y lleve a cabo conductas dirigidas a ejecutarlos. 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 en el contexto de una organización empresarial diseña e incluso lleva a cabo actos ejecutivos que puedan suponer materialmente la realización del delito de defraudación tributaria como partícipe o, cuando esto no sea posible (en razón del respeto al principio de accesoriidad limitada de la participación o porque no actuó como tal) quedará impune. Por su parte, 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, 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 sentido estricto, a través de él¹⁰⁴.

Por lo tanto, no presentan especial dificultad las situaciones en las que el asesor fiscal realiza ciertas actividades que materialmente podrían ser constitutivas de coautoría pero que no se pueden calificar como tales por carecer el asesor fiscal de la cualidad especial que exige el tipo. En estos supuestos, entiendo que 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 codelinuencia en los delitos especiales, sin necesidad de ampliar o extender el concepto de autor¹⁰⁵. Ahora bien, en los casos en los que el asesor fiscal se sirve del asesoramiento *intraneus* o de sus representantes como instrumento con base en informaciones o consejos que podrían provocar en éste un error que lo lleve a realizar el hecho típico de defraudación tributaria. En mi opinión y en concordancia con las conclusiones a las que se llegó en materia de error, debe aceptarse la existencia de una laguna de punibilidad, puesto que el *intraneus* que actúa de manera inmediata, directa y en error de tipo ante la Administración no responderá por falta de dolo. Tampoco lo podrá hacer su asesor fiscal, no responderá como autor mediato puesto que le falta la cualidad personal exigida, ni como partícipe por los límites que impone el respeto al principio de accesoriedad limitada de la participación.

En definitiva, considero que las eventuales lagunas de punibilidad que se generen deben ser entendidas (y toleradas) como consecuencia del estricto respeto del principio de legalidad y de una interpretación restrictiva del tipo penal del art. 305 CP coherente con los principios limitadores de un Derecho penal de corte garantista, que opino que son muy deseables en un Estado social y democrático de Derecho. Soy consciente finalmente de que quedan al margen del estudio otras categorías jurídicopenales, así como otros aspectos relacionados con la posibilidad de atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal, pero su análisis en profundidad superaría con mucho las pretensiones de este trabajo.

104 También llega a esta conclusión, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, PG, cit., p. 567.

105 En este sentido, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: “Problemas actuales de autoría...”, cit., p. 124.

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", *PP* 71 (2013), pp. 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)*, lustel, Madrid, 2012, pp. 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.
- APARICIO PÉREZ, JOSÉ: *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- AYALA GÓMEZ, IGNACIO: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, 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", *EP-Ruiz Antón*, 2004, pp. 97-118.
- "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, pp. 23-62.
- BACIGALUPO ZAPATER, ENRIQUE: "El delito fiscal en España", *RFDUCM* 56 (1979), pp. 79-98
- "El nuevo delito fiscal", *APen* 1995, pp. 883-893.
- 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/SUÁREZ GONZÁLEZ, CARLOS: *Manual de Derecho Penal, PE*, 2.^a ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, IGNACIO/FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS: *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, Barcelona, 1994.
- BLANCO CORDERO, ISIDORO: "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", *Eguzkilore* 14-2000, 5-46; BOIX REIG, (FRANCISCO) JAVIER/MIRA BENAVENT, JAVIER: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

- 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, pp. 11-55.
- 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, pp. 323-333.
- CARRETERO PÉREZ, ADOLFO: "El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública", *CT* 1985 (53), pp. 55-64.
- 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*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012.
- CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO: "La responsabilidad penal del asesor fiscal", *Impuestos I*, 2003, pp. 203-220.
- Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003.
- La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones. Adaptado a la Reforma penal de la L.O. 5/2010*, Bosch, Barcelona, 2011.
- COLOMER BEA, DAVID: "La responsabilidad del extraneus a título de autor", *DLL* 2016-8797, pp. 1-12.
- CÓRDOBA RODA, JUAN: "El nuevo delito fiscal", *RJC* 4 (1985), pp. 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.): *Jornadas italo-españolas. "El nuevo Derecho penal económico: aspectos fiscales y laborales"*, Gráficas Signo, Barcelona, 1987, pp. 9-26.
- DÍAZ y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: *La autoría en Derecho*, PPU, Barcelona, 1991.
- "Delinkuentzia antolatua (Delicuencia organizada)", *Harlax* 16-17 (1996), pp. 258-279
- "La autoría mediata. Con una especial referencia a los delitos socioeconómicos y contra el medio ambiente", *DPC* 1-2001, pp. 29-60.
- "Autoría mediata, coautoría y autoría accesoria", *EPB*, 2002, pp. 160-177.
- "Problemas actuales de autoría y participación en los delitos económicos", *NFP* 71 (2007), pp. 115-144.
- "Autoría y participación", *REJ* 10 (2008), pp. 13-61.

- “Algunas cuestiones en relación con el delito de administración desleal societaria en España, es especial autoría y omisión”, *NFP* 83 (2014), pp. 15-38.
- 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)”, *PJ* 27 (1992), pp. 189-216.
- 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”, *RECPC* 16 (2014), pp. 1-39.
- ENRÍQUEZ SANCHO, RICARDO: “Consideraciones sobre el Delito fiscal”, *CT* 1985 (53), pp. 65-76.
- ESCOBAR VÉLEZ, SUSANA: *La responsabilidad penal por productos defectuosos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
- FARALDO CABANA, PATRICIA: *Responsabilidad penal del dirigente en estructuras jerárquicas. La autoría mediata con aparatos organizados de poder*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.
- “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, pp. 89-129.
- FEIJOO SÁNCHEZ, BERNARDO: “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, pp. 111-122.
- FERRÉ OLIVÉ, JUAN CARLOS: “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, *RP* 33 (2014), pp. 91-107.
- 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*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- 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, pp. 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, pp. 765-790.

GARCÍA CAVERO, PERCY: *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación*, Bosch, Barcelona, 1999.

"La prohibición de regreso en las labores de asesoramiento. El caso del salvataje financiero del banco Wiese Ltda", *LH-Jakobs*, 2005, pp. 381-410.

GARCÍA MOSQUERA, MARTA: *La estafa de seguro*, La Ley, Madrid, 2006.

GIL GIL, ALICIA/LACRUZ LÓPEZ, JUAN MANUEL/MELENDO PARDOS, MARIANO/NÚÑEZ FERNÁNDEZ, JOSÉ: *Curso de Derecho Penal, PG*, 2.^a ed., Dykinson, Madrid, 2015.

GÓMEZ MARTÍN, VÍCTOR: *Los delitos especiales*, Edisofer/B de F, Madrid/Montevidéo, 2006.

"La 'actuación por otro' y la participación de *extranei* en delitos especiales. Un estudio sistemático de los arts. 31.1 y 65.3 CP", *LH-Cobo*, 2005, pp. 421-463.

"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, pp. 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, pp. 669-685.

GÓMEZ VERDESOTO, MARTA: "La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria", *QF* 1998-15, pp. 9-17.

GRACIA MARTÍN, LUIS: *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal I. Teoría General*, 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, Bosch, Barcelona, 1986.

"La responsabilidad penal del asesor fiscal por el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español", *SE* 2 (1987), pp. 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", *REDF* 58, 1988, pp. 267-292

- "Instrumentos de imputación jurídico penal en la criminalidad de empresa y reforma penal", *APen* 1993-16, pp. 213-233.
- "Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario. (Las 'funciones del tributo' como bien jurídico)", *APen* 1994-10, pp. 183-217.
- "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, pp. 85-105.
- HADWA ISSA, MARCELO: "El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal", *PCrim* 3 (2007), pp. 1-18.
- 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: *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.
- LAMARCA PÉREZ, CARMEN: "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública", *RDFHP* 178 (1985), pp. 743-797.
- LUZÓN PEÑA, DIEGO-MANUEL: "Autoría e imputación objetiva en el delito imprudente: valoración de las aportaciones causales (Comentario a la STS de 27 de enero de 1984)", *RDCir* 1984, pp. 275-282.
- "La 'determinación objetiva del hecho'. Observaciones sobre la autoría en delitos dolosos e imprudentes de resultado", *ADPCP* 1989, pp. 889-913.
- "Tipos de delito: clases", *EPB*, 2002, pp. 1197-1204.
- Lecciones de Derecho Penal, PG*, 3.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- LUZÓN PEÑA, DIEGO-MANUEL/DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL: "Objektive positive Tatbestimmung und Tatbestandsverwirklichung als Täterschaftsmerkmale", *FS-Roxin*, 2001, pp. 575-608.
- "Determinación objetiva y positiva del hecho y realización típica como criterios de autoría", *RDCP* 2003-2, pp. 89-128.

- LUZÓN PEÑA, DIEGO-MANUEL/ROSO CAÑADILLAS, RAQUEL: "La administración desleal societaria en el derecho penal español", *InDret* 3/2010, pp. 2-38.
- MARTÍN DÉGANO, ISIDORO: "La responsabilidad penal del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria", *CaT* 1/2001, pp. 2-27.
- MARTÍN QUERALT, JUAN/LOZANO SERRANO, CARMELO/TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M./CASADO OLLERO, GABRIEL: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 27.^a ed., Tecnos, Madrid, 2016
- 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", *RGDP* 20 (2013), pp. 1-17.
- MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, ERIK: "Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal", *REDUR* 13/2015, pp. 269-305.
- MARTÍNEZ IZQUIERDO, SEVERINO: *El delito fiscal*, Rialp, Madrid, 1989.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS: *El delito fiscal*, 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, pp. 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, Madrid, 1995.
- "El delito de defraudación tributaria", *RP* 1 (1998), pp. 55-66.
- "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, pp. 69-104.
- "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, pp. 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.

MERINO JARA, ISAAC/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, JOSÉ LUIS: "La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional", *RDFHP* 233 (1994), pp. 981-1004.

El delito fiscal, 2.ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004.

MESTRE DELGADO, ESTEBAN: "Delitos contra la hacienda pública y la seguridad social", *EPB*, 2002, pp. 406-410.

MIR PUIG, SANTIAGO: "Actuar por otro y por personas jurídicas", *EPB*, 2002, pp. 38-39
"Delitos especiales", *EPB*, 2002, pp. 516-518.

MORALES PRATS, FERMÍN: "Acotaciones a la reforma en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales", *RTL* VIII, 1986, pp. 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, pp. 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, pp. 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*, Dykinson, Madrid, 2011, pp. 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.

MUÑOZ CONDE, FRANCISCO: "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?", *CDJ* 2001-XIV, pp. 181-260.

Derecho Penal, *PE*, 21.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, EMILIO: "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, pp. 63-96.

- OLAIZOLA NOGALES, INÉS: *El delito de cohecho*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.
- PAREDES CASTAÑÓN, JOSÉ MANUEL, en: PAREDES CASTAÑÓN, JOSÉ MANUEL/RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, TERESA: *El caso de la colza: responsabilidad penal por productos adulterados o defectuosos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.
- DE LA PEÑA VELASCO, GASPAR: *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo, Murcia, 1984.
- PEÑARANDA RAMOS, ENRIQUE: "Autoría y participación en la empresa", en: SERRANO-PIEDecasas, JOSÉ RAMÓN/DEMETRIO CRESPO, EDUARDO (dirs.): *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2008, pp. 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", *LH-Gimbernat*, t. II, 2008, pp. 1419-1452.
- "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, pp. 235-280.
- PÉREZ ROYO, FERNANDO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- PONT CLEMENTE, JOAN-FRANCESC: "Responsabilidad penal del asesor fiscal", *RTT* 63 (2003), pp. 71-136.
- "Responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales", en: AEDAF, *Temas Tributarios de Actualidad*, 2004, pp. 1-30.
- 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, pp. 171-184.
- QUERALT JIMÉNEZ, JOAN J.: *Derecho penal español, PE*, 7.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- QUINTERO OLIVARES, GONZALO: "El nuevo delito fiscal", *RDFHP* 173 (1978), pp. 1313-1358.
- RANCAÑO MARTÍN, M.^A ASUNCIÓN: *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- ROBLES PLANAS, RICARDO: *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007.

- RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO: "Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España", *RIDT* 4 (1997), pp. 61-90.
- RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, TERESA: "Algunas reflexiones acerca de los delitos societarios y las conductas de administración desleal", *ADPCP* 1996, pp. 425-473.
- La responsabilidad penal del administrador desleal y los nuevos delitos societarios*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.
- "Imprudencia", *EPB*, 2002, pp. 793-799.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, GONZALO: *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, Madrid, 1974
- "El nuevo delito fiscal", *REDF* 15-16, 1977, pp. 703-725.
- RODRÍGUEZ LÓPEZ, PEDRO: *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona, 2008.
- RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, VIRGILIO: *Responsabilidad penal en el ejercicio de actividades médico-sanitarias*, Marcial Pons, Madrid, 2012.
- DE ROSELLÓ MORENO, CARLOS: "Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria", *CPC* 2007, pp. 93-126.
- ROSO CAÑADILLAS, RAQUEL: *Autoría y partición imprudente*, Comares, Granada, 2002.
- ROXIN, CLAUS: *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal*, (trad. de la 9.ª ed. alemana de: CUELLO CONTRERAS, JOAQUIN/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, JOSÉ LUIS), Marcial Pons, Madrid/Barcelona/Buenos Aires/Sao Paulo, 2016.
- 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.
- RUEDA MARTÍN, M.ª ÁNGELES: "Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública en el Código Penal español", *RDPC* 7, 2004, pp. 129-172.
- Delitos especiales de dominio y su relación con el artículo 65.3 del Código penal*, Comares, Granada, 2010.
- SALÀS DARROCHA, JOSEP TOMÀS: "Asesoría tributaria y delito fiscal", *RTT* 58 (2002), pp. 101-116.
- SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, JAVIER: *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Marcial Pons, Madrid, 2002. Publicado originalmente en alemán: *Pflichtdelikt und Beteligung, zugleich ein Beitrag zur Einheitlichkeit der Zurechnung bei Tun und Unterlassen*, Ducker & Humblot, Berlin, 1999.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. ANDRÉS: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, Madrid, 2007.

- SCHÜNEMANN, BERND: "Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa", *ADPCP* 1988, pp. 529-558.
- "¿Ofrece la reforma del Derecho penal económico alemán un modelo o un escarmiento?" (trad. de: RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, TERESA), *CDJ* 1991-VIII, pp. 49-69.
- 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.
- SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA: *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", *LH-Rodríguez Ramos*, 2013, pp. 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
- SUÁREZ GONZÁLEZ, CARLOS J.: "Artículo 305", en: RODRÍGUEZ MOURULLO, GONZALO (dir.)/JORGE BARREIRO, AGUSTÍN (coord.): *Comentarios al Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, pp. 870-880.
- 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", *Impuestos* VIII, 1992, pp. 5-19.