

# El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común?

## Una propuesta (*de lege lata*) de delimitación del círculo de posibles autores del art. 305 CP\*

**Natalia Torres Cadavid**

*Profesora Contratada Interina de Sustitución de Derecho Penal. Universidad de Vigo*

---

TORRES CADAVID, Natalia. El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común? Una propuesta (*de lege lata*) de delimitación del círculo de posibles autores del art. 305 CP. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* (en línea). 2018, núm. 20-29, pp. 1-47. Disponible en internet:

<http://criminet.ugr.es/recpc/20/recpc20-29.pdf>  
ISSN 1695-0194 [RECPC 20-29(2018), 12 dic]

**RESUMEN:** En este trabajo se analiza la clasificación del delito de defraudación tributaria del art. 305 CP como un delito especial o común y la consecuente delimitación del círculo de posibles autores. Para ello se realiza una sistematización de las diferentes posturas existentes en el debate doctrinal español y, además, se propone una interpretación *de lege lata* del art. 305 CP que lleva a afirmar que solo podrán ser autores el contribuyente y el pagador a cuenta (el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta). Se plantea, finalmente, que quedan por fuera del círculo de autores, el sustituto del contribuyente, los

responsables tributarios, el representante y los demás obligados tributarios del art. 35 LGT.

**PALABRAS CLAVE:** Delito de defraudación tributaria español, delito común, delito especial, contribuyente, pagador a cuenta, autoría, asesor fiscal.

**ABSTRACT:** This paper analyses the classification of the Spanish tax fraud crime regulated in the art. 305 CP as a special crime or a common crime, also the consequent delimitation of the circle of possible authors. For this purpose, a systematization of the existing opinions in the Spanish literature is carried out. In addition, I propose an interpretation *de lege lata* of the art. 305 CP that leads to affirm that only the taxpayer and the retainer can be responsible as an author. Finally, I analyse which agents remain outside of the circle of possible authors.

**KEYWORDS:** Spanish tax fraud crime, common crime, special crime, taxpayer, retainer, authorship, tax adviser.

Fecha de publicación: 12 diciembre 2018

*SUMARIO: 1. Introducción. 2. ¿Delito especial o delito común? 2.1. El delito de defraudación tributaria es un delito común. 2.2. El delito de defraudación tributaria es un delito especial. 2.3. El delito de defraudación tributaria es un delito especial y, a la vez, común. 3. La definición del círculo de posibles autores del delito de defraudación tributaria por la doctrina española. 3.1. Solo es autor el contribuyente. 3.2. Son autores los sujetos pasivos de la obligación tributaria: el contribuyente y el sustituto. 3.3. Son autores el contribuyente, el sustituto y los responsables del tributo. 3.4. Son autores el contribuyente, el sustituto, los responsables del tributo y los demás obligados tributarios. 3.5. Son autores el contribuyente, el sustituto, el responsable del tributo, los demás obligados tributarios y el representante del obligado tributario. 3.6. Es autor cualquiera que ocupe la posición del sujeto pasivo de la relación. 4. Una propuesta (de lege lata) de delimitación del círculo de posibles autores. 4.1. El elemento del que proviene la especialidad (y una breve caracterización del delito de defraudación tributaria). 4.2. Definición del círculo de posibles autores. 4.2.1. Quiénes pueden ser autores del delito del art. 305 CP: el contribuyente y el obligado a realizar pagos a cuenta. 4.2.2. Quiénes no pueden ser autores del delito del art. 305 CP: el sustituto, los responsables tributarios, el representante y los demás obligados tributarios del art. 35 LGT. 5. Conclusiones. Bibliografía.*

---

\* 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.

## 1. Introducción

En el contexto del estudio del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP, una de las cuestiones que ha generado mayor controversia es precisamente la clasificación del tipo penal como un tipo común o un tipo especial<sup>1/2</sup>. 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,

<sup>1</sup> La definición del delito de defraudación tributaria como un delito especial o un delito común no es, ni mucho menos, una cuestión superada, basta ver cómo una y otra postura no ha parado de ganar adeptos desde 1977. Así lo reconoce, también, p. ej., PEÑARANDA RAMOS, 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”, en *LH-Gimbernat*, Edisofer, Madrid, 2008, t. II, 2008, 1430 s. n. 33; el mismo, “Sobre el alcance del art. 65.3 del Código Penal. Al mismo tiempo: una contribución crítica de la teoría de los delitos de infracción de deber”, en ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*. *El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 20; MESTRE DELGADO, Esteban, “Delitos contra la hacienda pública y la seguridad social”, en LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel (dir.), *Enciclopedia Penal Básica*, Comares, Granada, 2002, 407.

<sup>2</sup> El delito fiscal ha sido calificado, además, en ocasiones por la jurisprudencia como un delito de propia mano. Así la STS de 25 de febrero de 1998 (ponente Sr. MONER MUÑOZ) afirma que el delito de defraudación tributaria es un “delito especial o de propia mano porque sólo puede ser sujeto del delito el contribuyente o su sustituto”; también la STS de 28 de octubre de 1997, conocida como el caso Filesa, aunque se refiere literalmente a un *delito de primera mano*. Cfr. por todos, para una exposición de la cuestión y explicación de la incorrección de esta propuesta MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982, 301; no obstante también señala esta cuestión: CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones. Adaptado a la Reforma penal de la L.O. 5/2010*, Bosch, Barcelona, 2011, 156 s.

solo pueden ser cometidos por un círculo restringido (o limitado) de sujetos, a título de autor<sup>3</sup>. En la actualidad se dice que la doctrina mayoritaria entiende que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio<sup>4</sup>, sin embargo, no es para nada usual que se profundice en el concepto de delito especial, en su fundamento, en la naturaleza jurídica de los elementos que limitan la autoría ni, tampoco, en la determinación del círculo de posibles autores.

Esta controversia doctrinal ha estado vigente desde la moderna previsión del delito de defraudación tributaria por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, puesto que ni el reformado art. 319 CP por la Ley 50/1977, ni el posterior art. 349 CP (entre la LO 2/1985, de 29 de abril, y el vigente CP), ni el actual art 305 CP, hacen referencia expresa al círculo de posibles autores al describir la conducta típica. Pero adicionalmente, la discusión ha conservado, en términos generales, los mismos puntos de referencia y de confrontación puesto que las demás modificaciones legislativas que se han producido desde entonces no han alterado prácticamente en nada la discusión<sup>5</sup>. 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 autores<sup>6</sup>.

La concreción de quién puede ser autor en el delito de defraudación tributaria es una cuestión que se revela de la mayor importancia en orden a esclarecer los límites de las posibilidades de atribución de responsabilidad penal a los sujetos que intervienen (aportando diferentes conductas) en la realización del tipo penal del art. 305 CP. De hecho, vale la pena subrayar la atención doctrinal que ha recibido la

<sup>3</sup> Vid. por todos, LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 3.<sup>a</sup> ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, 12/26; el mismo, “Tipos de delito: clases”, en LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel (dir.), *Enciclopedia Penal Básica*, Comares, Granada, 2002, 1198.

<sup>4</sup> Los delitos especiales pueden ser delitos especiales propios, que no cuentan con una figura paralela —en que el resto del tipo es igual— de delito común, como la prevaricación judicial o de funcionario (arts. 404 ss., 446 s. CP) o la revelación de secretos laborales o industriales por administrador, dependiente o empleado (arts. 199, 279 y 417 CP); y delitos especiales impropios, que cuentan con un tipo común paralelo, como el descubrimiento de secretos orales y escuchas telefónicas por funcionario respecto del común (arts. 197, 536 CP). Por todos vid., LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, *Lecciones de Derecho Penal*, PG, 3.<sup>a</sup> ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, 12/26; el mismo, “Tipos de delito: clases”, en LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel (dir.), *Enciclopedia Penal Básica*, Comares, Granada, 2002, 1198.

<sup>5</sup> 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, 81; los mismos, *Derecho Penal Económico*, 2.<sup>a</sup> ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2010, 306. 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 y con ulteriores referencias, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982, 296 ss.; PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, 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, 238.

<sup>6</sup> 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 Ley General Tributaria”, citada en este trabajo con la abreviatura LGT. Esta cuestión se analiza *infra* en el epígrafe 4.2.2.

posibilidad de imputar responsabilidad penal al asesor fiscal por defraudaciones a la Hacienda Pública<sup>7</sup>. Debate que, en mi opinión, ha venido 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 tributarias<sup>8</sup>. Esta situación se ha visto agravada, si cabe, por las recientes

<sup>7</sup> 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), 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), 981-1004; los mismos, *El delito fiscal*, 2.ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, 53-67; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, Barcelona, 1994, 45 ss.; APARICIO PÉREZ, José, *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, 73-78; GÓMEZ VERDESOTO, Marta, “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, *QF* 1998-15, 9-17; GARCÍA CAVERO, Percy, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación*, Bosch, Barcelona, 1999, 203 ss.; el mismo, “La prohibición de regreso en las labores de asesoramiento. El caso del salvataje financiero del banco Wiese Ltda”, *LH-Jakobs*, 2008, 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, 2-27; SALÀS DARROCHA, Josep Tomàs, “Asesoría tributaria y delito fiscal”, *RTT* 58 (2002), 101-116; PONT CLEMENTE, Joan-Francesc, “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, *RTT* 63 (2003), 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, 203-220; el mismo, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003, 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, 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, 139 ss.; SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, 53-98; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, en BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (dir.)/BACIGALUPO SAGGESE, Silvana/GÓMEZ-JARA DíEZ, Carlos (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ramón Areces, Madrid, 2007, 83-93; DE ROSELLÓ MORENO, Carlos, “Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria”, *CPC* 2007, 93-126; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, Madrid, 2007, 125-530; DE URBANO CASTRILLO, Eduardo/NAVARRO SANCHÍS, Francisco, *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, La Ley, Madrid, 2009, 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, 101-163; MOYA JIMÉNEZ, Antonio, *La responsabilidad penal de los administradores. Delitos societarios y otras formas delictivas*, 2.ª ed., Bosch, Barcelona, 2010, 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, 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, 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), 1-17; MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, Erik, “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, *REDUR* 13/2015, 269-305.

<sup>8</sup> Cfr., en este sentido, SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, 79 s.; SALÀS DARROCHA, Josep Tomàs, “Asesoría tributaria y delito fiscal”, *RTT* 58 (2002), 101 s.; DE ROSELLÓ MORENO, Carlos, “Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria”, *CPC* 2007, 119.

imputaciones penales y condenas a profesionales dedicados a la asesoría fiscal, muchas de ellas relacionadas con la defraudación a la Hacienda Pública por parte de personajes famosos<sup>9</sup>.

En esta materia, las soluciones a las que ha llegado la jurisprudencia son escasas y muy variadas<sup>10</sup>, por lo que el problema de la posibilidad de atribución de responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria es un asunto que demanda, hoy más que nunca, análisis y propuestas de solución más concretas.

En este sentido, este trabajo tiene como objetivo principal aportar al debate español actual una propuesta de *lege lata* de definición del posible círculo de posibles autores del art. 305 CP, como un primer paso necesario en orden a evaluar la posibilidad de atribución de responsabilidad penal a quienes intervienen en una eventual defraudación a una Hacienda Pública, conforme al art. 305 CP.

## 2. ¿Delito especial o delito común?

### 2.1. *El delito de defraudación tributaria es un delito común*

Un sector que se suele presentar como minoritario (pero que no posee pocos adeptos ni puede entenderse como defensor de una postura superada) afirma que el delito de defraudación tributaria es un delito común<sup>11</sup>, de modo que el delito puede

<sup>9</sup> 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).

<sup>10</sup> 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 (RJ2013\217) y STS 890/2016, de 25 de noviembre (RJ2016\6095). En 4 ocasiones condenó al asesor fiscal como cooperador necesario: STS 1231/1999, de 26 de julio (RJ1999\6685); STS 264/2001, de 16 de febrero (RJ2001\1261); STS 182/2014, de 11 de marzo (RJ2014\1902) y STS 970/2016, de 21 de diciembre (RJ2016\6497). En una ocasión el asesor es investigado y absuelto: STS 31/2012, de 19 enero (RJ2012\2057). Y, finalmente, en 5 sentencias el asesor fiscal no es imputado: STS 539/2003, de 30 abril (RJ2003\3085), STS 152/2007, de 23 de febrero (RJ2008\252); STS 1076/2011, de 25 de octubre (RJ2011\7084); STS 413/2016, 13 de mayo (RJ2016\6014) y STS 374/2017, de 24 de mayo (RJ2017\2547).

<sup>11</sup> Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, “El nuevo delito fiscal”, *REDF* 15-16, 1977, 709; (sin embargo, cfr. la opinión de RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo, *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, Madrid, 1974, 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), 939; el mismo, “La nueva

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.

Quienes defienden esta postura exponen diferentes argumentos<sup>12</sup>. En primer lu-

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, 133; IGLESIAS PUJOL, Luis, *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*, Bosch, Barcelona, 1982, 258; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo, Murcia, 1984, 54 ss.; ENRÍQUEZ SANCHO, Ricardo, “Consideraciones sobre el Delito fiscal”, *CT* 1985 (53), 67; LAMARCA PÉREZ, Carmen, “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”, *RDFHP* 178 (1985), 784; CARRETERO PÉREZ, Adolfo, “El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública”, *CT* 1985 (53), 57 ss.; PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, 81; MARTÍNEZ IZQUIERDO, Severino, *El delito fiscal*, Rialp, Madrid, 1989, 29; VALIENTE CALVO, Pilar, “El sujeto activo del delito fiscal”, *Impuestos* VIII, 1992, 9; MERINO JARA, Isaac/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis, “La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional”, *RDFHP* 233 (1994), 995, 999; los mismos, los mismos: *El delito fiscal*, 2.<sup>a</sup> ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, 58; RANCAÑO MARTÍN, M.<sup>a</sup> Asunción, *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997, 48; APARICIO PÉREZ, José, *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, 67; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, 33 ss.; BOIX REIG, Javier/MIRA BENAVENT, Javier, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, 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, 21 ss.; RODRÍGUEZ LÓPEZ, Pedro, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona, 2008, 82; 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), 1 ss., 15 s. Cfr., además, CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003, 175 ss., y ROBLES PLANAS, Ricardo, *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007, 130 s., quienes consideran que cualquiera que ocupe la posición especial de afectación del bien jurídico en la que se encuentra inicialmente el obligado tributario puede responder como autor. Similar a esta última postura, también, HADWA ISSA, Marcelo, “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”, *PCrim* 3 (2007), 18.

<sup>12</sup> Como quedó dicho, no todos los autores profundizan en la cuestión ni dan razones que respalden su toma de postura, pero también hay algún otro que da alguna razón adicional, como es el caso de RANCAÑO MARTÍN, M.<sup>a</sup> Asunción, *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997, 48 ss., quien afirma que “(...) la consideración del tipo penal como un delito común deriva de la propia naturaleza de los ilícitos tributarios y del bien jurídico protegido en los mismos. Efectivamente, tanto la doctrina como la jurisprudencia han reconocido que la naturaleza de los ilícitos penales tributarios coincide con la de las infracciones administrativas y que las únicas diferencias reseñables son las de índole formal. Y aunque esta afirmación no obsta para que, en principio, el Derecho penal, configurado como *ultima ratio*, es decir, como sector del ordenamiento que protege los bienes jurídicos más relevantes frente a los ataques de mayor envergadura, pueda cualificar al sujeto activo del delito, entendiendo que sólo procede actuar cuando sean determinadas personas las que contravengan las normas penales, porque sólo la lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido llevada a cabo por éstas tenga la suficiente trascendencia para aquél; esto no sucede en el ámbito de los ilícitos tributarios, por la sencilla razón de que el Código Penal no restringe el círculo de los sujetos activos del delito. La expresión ‘el que defraudare’ así lo confirma. Tampoco la protección penal al bien jurídico lo permitiría. Si la naturaleza de los ilícitos penales y administrativos es la misma, también lo es el bien jurídico protegido, lo que se corrobora con el fenómeno de la emigración de

gar, argumentan que la literalidad del art. 305 CP no exige en ningún momento condición, cualidad o relación alguna que restrinja el círculo de autores, puesto que, de hecho, la mención que realiza el tipo penal al sujeto activo del delito es con la genérica y usual fórmula “el que”<sup>13</sup>. 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 especial<sup>14</sup>. Finalmente, se dice que todos los ciudadanos tenemos un deber básico de solidaridad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE<sup>15</sup>), por lo que no existe un círculo cerrado de autores<sup>16</sup>, o bien que, aun existiendo dicho círculo de

figuras de uno a otro campo, fenómeno que pone de manifiesto que no son sino razones de política legislativa las que separan las infracciones criminalizadas de las no criminalizadas. Por eso, y al igual que sucede en el ámbito de las infracciones administrativas, la lesión del objeto de protección penal se produce tanto si quien la lleva a efecto es el propio sujeto pasivo del tributo como si es un tercero y tanto si la conducta infringe una norma penal como si infringe una norma administrativa”.

<sup>13</sup> En este sentido, p. ej., PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, 81, opina que “(...) la redacción literal del artículo 349 permite claramente excluir que nos hallemos ante un delito especial. Por supuesto no existe ninguna referencia expresa a las condiciones personales del sujeto de la acción, como sucede en los delitos especiales propios (por ejemplo, la prevaricación o la malversación de fondos)”. También, RANCAÑO MARTÍN, M.<sup>a</sup> Asunción, *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997, 48, afirma que “(...) el tipo penal no exige la concurrencia de cualificación personal alguna en el sujeto activo. Cosa distinta es que para la realización del delito sea imprescindible la existencia de una relación preexistente con la Administración Tributaria, lo que no es indicativo del carácter especial o común del mismo, sino de que nos encontramos ante una infracción que se enmarca dentro de una relación de naturaleza tributaria. De una interpretación sistemática del Código Penal se deriva que si el legislador hubiera querido configurar el tipo como un delito especial, hubiera añadido al sujeto activo alguna cualificación personal. Sin embargo, la redacción del precepto no deja lugar a dudas de que no ha sido esa la intención del legislador”. En este último sentido también, MARTÍNEZ, 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), 15, afirmando que “(...) cuando el legislador pretende categorizar un delito como especial, ya delimita en la propia redacción del tipo, donde se describe la conducta típica, quién puede ser autor del mismo (por ejemplo, la prevaricación o el quebrantamiento de condena)”. Así también, CÓRDOBA RODA, Juan, “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, 133.

<sup>14</sup> P. ej., APARICIO PÉREZ, José, *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, 64: “En mi opinión, la interpretación del precepto penal como un delito especial puede crear una inaceptable impunidad para aquellos tipos de defraudación en los que el diseño y la ejecución de la dinámica comisiva se lleva a cabo, precisamente, por terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria”.

<sup>15</sup> Constitución Española de 1978, citada en este trabajo con la abreviatura CE.

<sup>16</sup> 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, 112, si bien entiende que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, señala que la idea contraria (que es un delito común) tiene una explicación: “Siendo consciente de que simplifico en exceso, se podría decir a efectos expositivos que en la actualidad los ciudadanos tenemos esencialmente dos deberes básicos: el general ligado a nuestro estatus de personas libres de respetar las normas y el deber especial de solidaridad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE), en la medida en que los hombres ya no tenemos, por suerte, la obligación de prestar un servicio militar obligatorio. Por tanto la posición jurídica especial que fundamenta el injusto en los delitos contra la Hacienda Pública no tiene un círculo cerrado de destinatarios como los delitos contra la Administración Pública o la Administración de

autores, el deber básico nos incumbe a todos por lo que cualquiera que ocupe la posición del autor podría responder como autor<sup>17</sup>. A continuación, analizaré cada uno de estos argumentos.

En relación con el argumento de la literalidad del tipo penal según el cual la utilización de la fórmula genérica “el que” es indicativa de la naturaleza común del delito de defraudación tributaria es importante mencionar que, si así fuera, este criterio (formal) resolvería con gran sencillez y seguridad el problema de la clasificación de los tipos penales como delitos comunes o delitos especiales, zanjando una de las principales controversias doctrinales actuales. Sin embargo, la doctrina reconoce que en los delitos especiales la delimitación del círculo de autores puede darse también por medio de la configuración de la conducta típica<sup>18</sup>. Si bien es cierto que un criterio estrictamente formal no es suficiente ni seguro para clasificar un tipo penal como común o especial, esta afirmación, a mi juicio, solo puede ser usada en una de las dos posibles direcciones. Es decir, es verdad que la fórmula “el que” poco dice de la naturaleza común o especial de un tipo penal en concreto, puesto que la delimitación del círculo de posibles autores puede darse también por medio de la configuración de la conducta típica. Por lo que, en consecuencia, existen delitos especiales que, si bien su literalidad no hace mención expresa a un determinado grupo de sujetos, en realidad no pueden ser realizados a título de autoría por cualquiera, como por ejemplo el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP o el delito de alzamiento de bienes del art. 257.1º CP<sup>19</sup>. Pero no es

Justicia, sino que es un deber ampliamente compartido desde una perspectiva fáctica. Ello es lo que parece incitar a poder entenderlo como un delito común: es un deber que tenemos todos”. Acoge esta argumentación, MARTÍNEZ, 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), 10, 15 s.

<sup>17</sup> ROBLES PLANAS, Ricardo, *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007, 130 s., p. ej., afirma que: “Obviamente, la realización de tales conductas típicas [scil. de defraudación tributaria] exige hallarse en una posición de idoneidad o de afectación relevante del interés protegido. Pero el que un sujeto no ‘pueda’ afectar el interés porque no se halle en una determinada situación para ello, no implica que el deber de no lesionar no le incumba”. También así, HADWA ISSA, Marcelo, “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”, *PCrim* 3 (2007), 16 s.

<sup>18</sup> Así, GRACIA MARTÍN, Luis, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal I. Teoría General*, Secretariado de publicaciones. Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1985, 355 s.; RUEDA MARTÍN, M<sup>a</sup> Ángeles, “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la Administración pública”, *RDPCr* 8 (2001), 131 n. 18; la misma, “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública en el Código Penal español”, *RDPC* 2004-7, 132 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, 675; el mismo, “Los delitos especiales y el art. 65.3 del Código Penal español”, en ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*. *El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 101.

<sup>19</sup> Esta cuestión es, sin embargo, muy controvertida. Al respecto, cfr. GÓMEZ MARTÍN, Víctor, “Los delitos especiales y el art. 65.3 del Código Penal español”, en ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*. *El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 102. ROBLES PLANAS, Ricardo, *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007, 131 n. 156, de manera congruente con su postura, entiende que el delito de alzamiento de bienes tiene la misma naturaleza que el delito de defrauda-

verdad (o tan verdadera) esta afirmación en sentido contrario, es decir, que existen delitos que aparentemente tienen delimitado el círculo de posibles autores según la literalidad del tipo, pero que son, no obstante, delitos comunes<sup>20</sup>. Serían parte de este grupo de delitos, por ejemplo, el delito publicitario del art. 282 CP o el delito urbanístico del art. 319 CP<sup>21</sup>. En mi opinión, entiendo que un estricto respeto al principio de legalidad en conexión con una interpretación restrictiva de los tipos penales supone atender a la delimitación del círculo de posibles autores que realiza de manera expresa el legislador. En consecuencia, la fórmula “el que” no es indicativa de la naturaleza común de un delito, pero la mención expresa de un círculo determinado de autores sí es indicativa de la naturaleza especial de un delito, aunque, por supuesto, quede pendiente la tarea de precisar de qué clase de delito especial se trata (lo cual no está dicho tampoco en la literalidad de un concreto tipo penal).

Siendo esto así, lo cierto es que con la LO 7/2012, de 27 de diciembre, el legislador incluyó en el art. 305 CP un numeral 6º que parecería respaldar la interpretación del tipo penal de defraudación tributaria como un delito común, o al menos, parecería que admite que el autor del delito puede ser otro diferente al obligado tributario. Este numeral 6º prevé una atenuación de la pena para “el obligado tributario o al autor del delito y otros partícipes diferentes a estos”, cuando satisfagan íntegramente la deuda o colaboren con las autoridades para la averiguación de los hechos o la identificación y captura de otros responsables, siempre que tal reconocimiento, pago o cooperación se produzcan en un breve lapso de tiempo<sup>22</sup>.

Sorprende que esta modificación no haya sido hasta ahora comentada en concreto en los manuales de Parte especial u otras obras u artículos dedicados al delito de defraudación tributaria<sup>23</sup>. Ahora bien, a mi juicio, esta mención no altera o modifica

ción tributaria, delito especial de posición.

<sup>20</sup> Como lo afirman, p. ej., SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier, *El denominado “delito de propia mano”*. Respuesta a una situación jurisprudencial, Dykinson, Madrid, 2004, 131 s.; GÓMEZ MARTÍN, Víctor, “Los delitos especiales y el art. 65.3 del Código Penal español”, en ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*. El debate doctrinal en la actualidad, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 103.

<sup>21</sup> Así, GÓMEZ MARTÍN, Víctor, “Los delitos especiales y el art. 65.3 del Código Penal español”, en ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.), *La responsabilidad en los “delitos especiales”*. El debate doctrinal en la actualidad, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 103.

<sup>22</sup> Art. 305.6 CP: “Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito”. Cfr. además el preámbulo de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

<sup>23</sup> Por el contrario, sí ha sido comentado este art. 305.6 CP en 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), 1 ss., 15 s.

(no está vinculada a) la interpretación del tipo básico y entonces, en consecuencia, tampoco modifica la discusión sobre la calificación del delito de defraudación tributaria como un delito común o especial<sup>24</sup>. Sin embargo, sería pertinente evaluar si eventualmente este numeral y la mención al obligado tributario o autor, puede tener alguna relevancia en materia de determinación de la pena para los intervinientes no cualificados.

En relación con el segundo de los argumentos, de naturaleza político-criminal, es indudable que el entendimiento del delito de defraudación tributaria como un delito común tiene la ventaja de solucionar el problema de la imputación de la responsabilidad al *extraneus*. No obstante, si bien puede ser aceptada como una consecuencia positiva de la consideración del delito de defraudación tributaria como un delito común, no puede ser ésta una razón para calificarlo como tal, porque en este sentido sería simplemente un atajo contrario a la literalidad del tipo penal, en concreto, la configuración del injusto típico.

Por último, en relación con el argumento según el cual existe un deber general (de todos) de contribuir a las cargas públicas, es preciso mencionar que este deber que tiene génesis en el art. 31.1 CE<sup>25</sup> (y en los arts. 2<sup>26</sup> y 3<sup>27</sup> LGT) y que está afec-

<sup>24</sup> 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), 15, entiende también que la inclusión de este numeral “(...) no introduce nada novedoso en lo que se refiere a la categorización del delito de defraudación tributaria”, aunque entiende también *sensu contrario*, que “(...) bajo nuestro punto de vista siempre ha podido y debido ser categorizado como un tipo común”.

<sup>25</sup> El art. 31 CE prescribe: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

<sup>26</sup> El art. 2 LGT prescribe. “Concepto, fines y clases de los tributos. 1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. 2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

<sup>27</sup> El art. 3 LGT prescribe: “Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario. 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de

tado al sostenimiento de los gastos públicos, depende de un sistema tributario que se basa fundamentalmente en la capacidad económica. Razón por la cual, si bien todos tenemos la obligación de contribuir, el quién, el cuándo y el cuánto depende de la realización de hechos (imponibles) por sujetos claramente identificables<sup>28</sup>. El sistema tributario tiene como fundamento unos principios y unas reglas que seleccionan quién y en qué medida debe contribuir, por lo que un deber que es general en abstracto, se concreta en particulares obligaciones jurídico-tributarias materiales que restringen precisamente, a mi juicio, el injusto típico y, con ello, el círculo de posibles autores del delito de defraudación tributaria, como se verá *infra*<sup>29</sup>.

## 2.2. *El delito de defraudación tributaria es un delito especial*

La doctrina mayoritaria coincide en señalar que el delito de defraudación tributaria es un delito especial (propio), en tanto en cuanto posee un elemento relevante, la cualificación especial que se le exige al autor<sup>30</sup>. No obstante, no existe tal coinci-

proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

<sup>28</sup> La obligación de pagar un tributo nace como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho constituido por un hecho jurídico o económico normalmente regulado por otros ámbitos del Derecho –civil o mercantil, por ejemplo– al que la ley vincula el deber de contribuir. Pero dicho deber de contribuir conforme al art. 31.1 CE nace a su vez de una manifestación personal de capacidad económica, de un hecho que revela riqueza, que el legislador ordinario tipifica como imponible, cuya realización genera la obligación de tributar para sostener las cargas públicas, en una cantidad específica. Sobre la definición de tributo, cfr. por todos, MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 65 ss.; MERINO JARA, Isaac (dir.)/LUCAS DURÁN, Manuel (coord.)/FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio/GARCÍA CALVENTE, Yolanda/GARCÍA LUIS, Tomás/MANZANO SILVA, Elena/RUIZ GARIJO, Mercedes/SESMA SÁNCHEZ, Begoña/VAQUERA GARCÍA, Antonio/VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio, *Derecho Financiero y Tributario, PG*, 6.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 66 ss. Para una definición jurisprudencial del concepto de tributo *vid.*: STC 194/2000, 19-7 (RTC 2000/194); STC 276/2000, 16-11 (RTC 2000/276); STC 193/2004, 4-11 (RTC 2004/193); STC 122/2012, 5-6, (RTC 2012/122). Sobre el principio de capacidad económica, cfr. a su vez, por todos, MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 66 ss. y el Auto TC 71/2008, 26-02 (RTC 2008/71). Muy crítico en relación con el cumplimiento de este principio respecto a las tasas, CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero, PG*, 21.ª ed., Civitas/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2017, 348.

<sup>29</sup> *Vid. infra* el epígrafe 4.1.

<sup>30</sup> La doctrina mayoritaria entiende que se trata de un delito especial propio. *Vid.*, entre otros, BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid, 1978, 564 n. 35; QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, “El nuevo delito fiscal”, *RDFHP* 173 (1978), 1323; BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, “El delito fiscal en España”, *RFDUCM* 56, 95; el mismo, “El nuevo delito fiscal”, *APen* 1995, 889; MORALES PRATS, Fermín, “Acotaciones a la reforma en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales”, *RTL* VIII, 1986, 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, 1045; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982, 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 (“delito fiscal”)*, t. VII, Edersa, Madrid, 1986, 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, 1995, 37 s.; el mismo, “El delito de defraudación tributaria”, en *RP* 1 (1998), 61; el mismo, “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, 72; 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, 519; el mismo, *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PE*, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 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, 33; 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, 243 ss.; GRACIA MARTÍN, Luis, “Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario. (Las ‘funciones del tributo’ como bien jurídico)”, *APen* 1994-10, 216; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, Barcelona, 1994, 38 s.; BOIX REIG, Javier/MIRA BENAVENT, Javier, “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social”, en VIVES ANTÓN, Tomás Salvador (coord.), *Comentarios al Código Penal de 1995*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, 1498; BOIX REIG, Javier, “Capítulo XXVI. Delitos contra la Hacienda Pública”, en VIVES ANTÓN, Tomás Salvador/BOIX REIG, Javier/ORTS BERENGUER, Enrique/CARBONELL MATEU, Juan Carlos/GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis, *Derecho Penal, PE*, 3.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, 528; SUÁREZ GONZÁLEZ, Carlos J., “Artículo 305”, en RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo (dir.)/JORGE BARREIRO, Agustín (coord.), *Comentarios al Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, 872; RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”, *RIDT* 4 (1997), 88; GÓMEZ VERDESOTO, Marta, “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, *QF* 1998-15, 13; GARCÍA CAVERO, Percy, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación*, Bosch, Barcelona, 1999, 197; SEOANE SPIEGELBERG, José Luis, “El delito de defraudación tributaria”, en GARCÍA NOVOA, César/LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.), *Temas de Derecho penal tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, 84 ss.; BLANCO CORDERO, Isidoro, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, *Eguzkilore* 14-2000, 10; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel, *El error sobre elementos normativos del tipo penal*, La Ley, Madrid, 2008, 380 ss.; el mismo, “El error en Derecho penal económico”, en SERRANO-PIEDRECASAS, José Ramón/DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dirs.), *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2010, 39 ss.; el mismo, “Imputación subjetiva y problemas de error en el Derecho penal económico y empresarial”, en: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu/GÓMEZ MARTÍN, Víctor, (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ, Vicente (coord.), *Fraude a consumidores y Derecho Penal. Fundamentos y talleres de leading cases*, Edisofer/B de F, Madrid/Montevideo/Buenos Aires, 2016, 199 ss.; BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina, *Delitos contra la Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, 81 ss.; los mismos, *Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2010, 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, 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, 328; SALÀS DARROCHA, Josep Tomàs, “Asesoría tributaria y delito fiscal”, *RTT* 58 (2002), 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, 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*, 2.ª ed., Dykinson, Madrid, 2016, 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, 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, 156; SANTIESTEBAN RUIZ, Alfonso, “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en ARROYO ZAPATERO, Luis/BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos/GARCÍA

dencia en precisar cuál es dicha cualidad, en determinar de qué elemento típico proviene la especialidad, ni en decidir de qué clase de delito especial se trata: de un delito especial de infracción del deber, de un delito especial de dominio (o de posición) o de un delito especial mixto, clasificación que también tendrá implicaciones en la posible atribución de responsabilidad penal a un sujeto *intraneus* o *extraneus* que intervenga en el delito del art. 305 CP. Los estudios doctrinales se limitan a decir que el delito de defraudación tributaria es un delito especial porque únicamente puede ser realizado por determinados sujetos cualificados, dato que por sí mismo no delimita el ámbito de lo punible de forma suficiente, pues como de hecho ocurre, puede reducirse a una sola clase de personas muy determinadas o bien ampliarse con criterios más laxos y en todos los casos será un delito que únicamente pueden cometer determinadas personas. *Infra*, en el epígrafe 3, se realiza una sistematización de las diferentes posturas existentes en el debate doctrinal español.

### 2.3. *El delito de defraudación tributaria es un delito especial y, a la vez, común*

Finalmente, un pequeño grupo de autores proponen que el delito de defraudación tributaria es un delito que puede calificarse como especial en la modalidad de elusión de tributos, mientras que es un delito común en la modalidad de obtención indebida de devoluciones tributarias<sup>31</sup>. Esta propuesta se funda en una interpreta-

RIVAS, Nicolás/SERRANO PIEDECASAS, José Ramón/TERRADILLOS BASOCO, Juan María (dirs.)/NIETO MARTÍN, Adán/PÉREZ CEPEDA, Ana Isabel (coords.), *Comentarios al Código Penal*, Iustel, Madrid, 2007, 685; DE ROSELLÓ MORENO, Carlos, “Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria”, *CPC* 2007, 120 s.; 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, 112; 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, 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, 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, 68; 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, 738; QUERALT JIMÉNEZ, Joan J., *Derecho penal español, PE*, 7.<sup>a</sup> ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 807; MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho Penal, PE*, 21.<sup>a</sup> ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, 903 s.

<sup>31</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, Madrid, 2007, 179: “De manera que el delito de defraudación tributaria puede adoptar tintes de delito especial o de infracción de deber positivo en el caso de omisión de pago, mientras que puede ser delito común en su vertiente positiva de obtención indebida de devoluciones tributarias”; MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, Erik, “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, *REDUR* 13/2015, 284, afirma que “(...) merece señalarse un matiz que, puede variar la punibilidad del asesor fiscal, y que viene dado por la actual redacción del art. 305 CP, que incluye la obtención de devoluciones indebidas; en este caso, a diferencia del anterior caso estudiado, en donde hablábamos del incumplimiento de una obligación de hacer

ción, a mi juicio no muy afortunada, de la modalidad de obtención indebida de devoluciones, según la cual en estos supuestos no existe una relación jurídico-tributaria subyacente, en tanto en cuanto no se ha realizado ningún hecho imponible que genere un tributo y, por tanto, no existe tampoco ningún sujeto pasivo al que imputar incumplimiento tributario alguno<sup>32</sup>. Muy brevemente, en este sentido cabe apuntar que la devolución de tributos es el resultado del derecho que se le genera al contribuyente de que le sea reembolsado por parte de la Administración el exceso retenido, pagado a cuenta o pagado fraccionadamente en el IRPF<sup>33</sup>, IS<sup>34</sup> e IRNR<sup>35</sup>, o, en el caso del IVA<sup>36</sup>, la devolución ocurre en los casos en que las cuotas soportadas con derecho a deducción exceden de modo continuado las cuotas devengadas. En consecuencia, en mi opinión es claro que para que se pueda generar la devolución tiene que existir previamente una relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y la Administración que sirva de base para calcular lo pagado y que no era debido, y que, por ello, se genere la devolución. Pero incluso en el caso en que se aplica la devolución para conseguir que los productos que salen definitivamente del territorio español lo hagan sin haber soportado tributo alguno, con el objetivo de que en el mercado de destino se puedan incorporar en las mismas condiciones que los bienes que son en esos lugares producidos<sup>37</sup>, entiendo que no podría hablarse de una ausencia de relación jurídica subyacente, porque en todo caso tiene que haber una relación jurídico-tributaria de referencia que permita, incluso fraudulentamente, calcular el valor de la devolución<sup>38</sup>.

(ingresar las respectivas cantidades en concepto de Tributos a la Hacienda Pública), para obtener devoluciones tributarias no hace falta ser sujeto pasivo ni obligado tributario. Lo cual da lugar a que ya no hablemos de un deber específico, sino de una cierta obligación de no dañar al Erario Público; obligación que puede ser infringida, en mayor o menor medida, por casi cualquier persona y que da lugar a una cierta consideración en esta modalidad de delito común. Esto da lugar a que podamos considerar al asesor fiscal un *intraneus*, pues ya no hablamos de un delito especial de infracción del deber”.

<sup>32</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, Madrid, 2007, 175, en este sentido afirma que: “Si se tratase no de una omisión (impago), sino de una obtención indebida de devoluciones (acción), no existiría deber de actuar positivo alguno, sino más bien de no dañar. Es este caso concreto, de no dañar al erario público. Dicha prohibición, determina una nueva forma de defraudación distinta de la omisión que, por eso mismo, no requiere ostentar previamente la condición de garante, contribuyente, obligado o sujeto-pasivo-deudor, toda vez que en el actual sistema tributario no es imprescindible ser ni haber sido deudor tributario para obtener la devolución de impuestos, tal y como ocurre en el IVA, tributo en el que no es infrecuente que las devoluciones correspondan a quienes no son sujetos pasivos, al soportar el gravamen por vía de repercusión”. Este autor cita además a APARICIO PÉREZ, José, *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, 115, para justificar su postura, no obstante APARICIO PÉREZ defiende la naturaleza común del delito de defraudación tributaria.

<sup>33</sup> Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, citado en este trabajo con la abreviatura IRPF.

<sup>34</sup> Impuesto sobre Sociedades, citado en este trabajo con la abreviatura IS.

<sup>35</sup> Impuesto sobre la Renta de no Residentes, citado en este trabajo con la abreviatura IRNR.

<sup>36</sup> Impuesto sobre el valor añadido, citado en este trabajo con la abreviatura IVA.

<sup>37</sup> Para una explicación de estos casos especiales de devolución, puesto que la regla general es el exceso continuado de cuotas soportadas sobre devengadas, *vid.* MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2017, 785 ss.

<sup>38</sup> Para demostrar lo que afirmo sirve perfectamente la Sentencia del Juzgado de lo Penal n.º 17 de Ma-

Adicionalmente querría apuntar que la anterior razón me hace defender que la modalidad de devolución indebida de tributos debe ser entendida, en concreto, como parte de la modalidad más amplia (o más precisamente, del injusto) de elusión de pago de tributos. En mi opinión, esta categoría no representa un concepto sustancialmente diferente de aquélla, porque supone en todo caso, una falta total de ingreso o un ingreso inferior al debido, así se manifieste en el resultado concreto de una devolución. Es una interferencia en la correcta liquidación del tributo y, por ende, en la recaudación. En consecuencia, conforme a esta interpretación, no sería posible separar la naturaleza del delito como especial para la modalidad de elusión del pago de tributos y común para la modalidad de devolución indebida de tributos.

### 3. La definición del círculo de posibles autores del delito de defraudación tributaria por la doctrina española

Tal y como mencionaba *supra*, la mayoría de la doctrina española defiende que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, sin embargo, afirmo también que no existe acuerdo alguno en definir quiénes integran el círculo posible de autores del delito. 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)<sup>39</sup>. Tiene que tenerse en

drid, de 10 de marzo de 1997, que de hecho cita SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, Madrid, 2007, 175 ss. Esta sentencia examina un supuesto de devolución tributaria fraudulenta por empresas que no registraban actividad real alguna y los hechos son: “Se establecen como tales (hechos) el que a partir del año 1989 y hasta 1992, el acusado don (...), ejecutoriamente condenado en 1987 por delito contra la salud pública y en 1993, asimismo, por delitos de contrabando, de falsificación de marcas, de falsedad de placas de matrícula y de estafa, con el propósito de lucrarse a costa de la Hacienda Pública mediante la obtención de las desgravaciones que ésta reconoce a las empresas por el pago del IVA, puso en práctica su designio creando un total de 28 empresas, 18 en Madrid y 10 en Barcelona, todas ellas de existencia sólo formal o aparente, sin registrar actividad real alguna e incluso careciendo de sede física ya que a este objeto el acusado designaba domicilios ficticios poniéndose luego de acuerdo con los porteros o empleados de las fincas urbanas de que se tratara para que, en ocasiones a cambio de una propina, le retuvieran y entregaran la correspondencia. En estas condiciones, el acusado durante el período de tiempo presentó en las Delegaciones de Madrid y Barcelona imaginarias declaraciones por IVA soportado y repercutido por las sociedades inactivas, obteniendo devoluciones por la diferencia que en el año 1990 ascendió a 8.428.437 pesetas, en 1991 otros 21.910.940 pesetas, en 1992 otros 44.909.388 pesetas y en 1993, 37.344.597 pesetas, lo que arroja un total de devoluciones así percibidas igual a 112.593.362 pesetas, debiendo consignarse el que en cada caso la solicitud de la devolución se formalizó en el año inmediato anterior”.

<sup>39</sup> Cfr., p. ej., BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/BACIGALUPO SAGGESE, Silvana, *Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2010, 306 s., afirman que: “Si el comportamiento defraudatorio consiste en este caso en eludir el pago de tributos, sujeto sólo podrá serlo quien está

cuenta, además, la dificultad añadida (que ya apuntaba) de las modificaciones legislativas que en el ámbito tributario ocurren y que pueden pasar fácilmente desapercibidas en el ámbito penal, cuando en realidad pueden tener también consecuencias en la interpretación del injusto penal<sup>40</sup>.

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 participación<sup>41</sup>. En consecuencia, en la doctrina es posible encontrar un sinnúmero

obligado al pago, es decir, el sujeto pasivo de la obligación (...) en consecuencia, sujeto activo del delito sólo lo podrán ser en la medida en que la condición en que se encuentran respecto de la obligación tributaria les convierta en obligado tributario del art. 35 LGT. En definitiva, en sujetos pasivos de la obligación tributaria, tal y como disponen los arts. 36, 37 y 38 LGT”; BLANCO CORDERO, Isidoro, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, *Eguzkilore* 14-2000, 10, cuando dice: “La doctrina mayoritaria entiende, por el contrario, que el delito tipificado en el art. 305 CP es un delito especial propio. Según esto, sólo puede ser cometido en calidad de autor por quien posee la cualidad de obligado tributario, esto es, por aquella persona sobre la que recae la obligación tributaria de pago en virtud del art. 35 de la Ley General Tributaria”, para luego decir: “El círculo de potenciales autores de este delito queda limitado a los sujetos pasivos tributarios y respecto a su deuda, no respecto a la de otros”, y en la p. 11: “Estableciendo que nos encontramos ante un delito especial (...)” y en la n. 22: “Sólo se puede cometer por el obligado al pago de la deuda tributaria o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal, incluyendo también además de al contribuyente, al sustituto del contribuyente (arts. 30 ss. LGT), a los sujetos que enumera el art. 34 LGT y a los responsables del tributo (arts. 37 ss. LGT)”. También, p. ej., GÓMEZ MARTÍN, 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, 676 s.; GÓMEZ VERDESOTO, Marta, “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, *QF* 1998-15, 10, también se percata de esta situación y señala: “La cuestión [*scil.* la clasificación del delito de defraudación tributaria como especial o común], sin embargo, dista mucho de verse reducida a estos términos, ya que el verdadero problema surge a la hora de identificar exactamente quiénes van a ser sujetos activos del delito fiscal. Así, autores que se muestran *a priori* partidarios de una u otra corriente mantienen conclusiones casi idénticas, o autores que defienden una misma tesis tienen conceptos de sujeto activo muy diferentes”. No obstante, esta autora (pp. 13 ss.) después de afirmar “(...) sólo el deudor tributario (con un deber jurídico extrapenal de carácter personal) está llamado a cometer este delito, y, por tanto, sólo él tiene la posibilidad de quedar exento de responsabilidad penal si regulariza su situación tributaria”, precisa que “esta toma de posición respecto de la naturaleza del delito de defraudación tributaria [*scil.* como un delito especial] no implica que consideremos únicamente a los sujetos pasivos del tributo (definidos en el artículo 30 de la LGT) posibles autores del mismo. El art. 305 del CP y sus antecesores (art. 319, a partir de la Ley 50/1977, y art. 349, a partir de la reforma operada por la LO 2/1985) no hacen referencia alguna al sujeto pasivo, sino al que elude el pago de tributos o disfruta indebidamente de beneficios fiscales; es decir, a todo aquél que tenga una deuda tributaria para con la Hacienda Pública”; y termina por concluir que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser los sujetos pasivos, los responsables, los infractores, los obligados tributarios y el representante.

<sup>40</sup> Me refiero aquí también a la modificación de las instituciones del retenedor y de los obligados a realizar ingresos a cuenta que operó con la entrada en vigor de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre. Cuestión que se analiza *infra*, en el epígrafe 4.2.2.

<sup>41</sup> 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*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense/Civitas, Madrid, 1988, 242: “La cuestión debatida en todas las instancias científicas ha sido, y es, la de ampliar el ámbito de represión del delito de defraudación tributaria

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.

Resulta evidente que la concreción de la cualidad especial y de quien la detenta tiene una gran importancia para la atribución de responsabilidad penal en la medida en que amplía o restringe el círculo de posibles autores. Entre los partidarios de calificar el delito de defraudación tributaria como un delito especial hay acuerdo unánime en que el contribuyente hace parte del círculo de posibles autores. Hay acuerdo mayoritario en que los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria también pueden ser autores. Pero se discute intensamente acerca de si se puede entender que otros obligados tributarios o no obligados tributarios (de manera muy relevante, el representante) también puedan ser considerados *intranei* y, por ende, autores.

Como se verá a continuación, la posible cualidad que se le exija al autor (ser el contribuyente o el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria o un obligado tributario o un obligado tributario más su representante o quien ocupe la posición del sujeto pasivo) están en relación con una mayor restricción o con una mayor comprensión de sujetos que pueden hacer parte del círculo de autores. Es decir, el contribuyente es un sujeto pasivo, pero el sustituto no es contribuyente. Puede ser obligado tributario un sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria pero no al revés, entre los obligados tributarios solo son sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto del contribuyente. A los obligados tributarios es posible sumar, además, el representante, ampliando el ámbito de sujetos cualificados y, conforme a la más comprensiva de las posturas, cualquiera que ocupe la posición puede terminar estando cualificado para intervenir en el delito en calidad de autor. Adicionalmente, como se verá a continuación, aparentemente cualquiera de estas propuestas interpretativas tendría respaldo en la normativa tributaria.

### 3.1. *Solo es autor el contribuyente*

Un primer sector entiende que el círculo posible de autores está compuesto exclusivamente por el contribuyente<sup>42</sup>. Conforme, entre otras, a las siguientes razones

lo máximo posible. Era contradictorio con el espíritu de la Ley Penal y sus motivaciones político-criminales, el excluir por estricta aplicación de las reglas de autoría y participación del Derecho Penal determinados supuestos que en la práctica evidenciaban la impunidad o menoscabo de la amenaza penal, y que, paradójicamente, podían ser los más numerosos”.

<sup>42</sup> Entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser exclusivamente los contribuyentes, p. ej.: 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, 33: “Este tipo tiene como característica especial que el sujeto activo actúa sobre el patrimonio propio, en el caso de la primera forma delictiva - defraudar eludiendo el pago de tributos- (de ahí la confusión que lleva a plantear todo desde un ángulo patrimonialista, algo semejante a lo que sucede con los delitos de quiebra). Y es así porque sólo puede ser sujeto activo en esta primera forma delictiva el deudor tributario; luego, la obligación impositiva o tributaria tiene que haber nacido, es decir, ha de estar incorporada al patrimonio del sujeto, para que sea un deudor. De

este modo la tipificación será la del delito especial propio, esto es, la relación personal del deudor es fundante del injusto; por tanto, si no se es deudor impositivo no hay posibilidad de que se dé este injusto”; GRACIA MARTÍN, Luis, “Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario. (Las ‘funciones del tributo’ como bien jurídico)”, *APen* 1994-10, 216 s.: “El delito de defraudación tributaria tiene, a mi juicio, la naturaleza de un delito especial del que no puede ser autor cualquiera. Ello por las siguientes razones. El delito se ha ido configurando como un delito de resultado para cuya consumación es preciso que se produzca un resultado que debe consistir en la ‘elusión del pago de tributos’ o en la ‘obtención indebida de beneficios fiscales’. En consecuencia, sólo el ‘obligado al pago’ de la deuda tributaria o el beneficiario del beneficio fiscal, según la legislación tributaria, están en condiciones de poder realizar plena y totalmente los elementos del tipo delictivo. Sólo ellos pueden ser sujeto activo de este delito. Quienes no sean sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, como por ejemplo los asesores fiscales, no pueden ser en el delito tributario otra cosa que meros partícipes, es decir, inductores, cooperadores necesarios o cómplices, pero nunca autores”; MORALES PRATS, Fermín, “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.<sup>a</sup> ed., Aranzadi/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2016, 1045, si bien en un primer momento afirma que “(...) en principio, sujeto activo del delito es la persona sobre la que recae la obligación tributaria de pago ‘ex’ art. 35 LGT (MARTÍNEZ PÉREZ, BAJO, BERDUGO Y FERRÉ)”, luego concreta su postura así: “El delito de defraudación tributaria reclama un incumplimiento por parte del autor de un deber jurídico extrapenal, cualificado y acotado por el ordenamiento tributario, de carácter propio, personal e intransferible. En consecuencia, el delito de defraudación tributaria es un delito que solamente puede ser cometido, en calidad de autor, por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria; pertenece a la categoría de los delitos especiales propios, en la medida que su esfera de autores potenciales se circunscribe a los sujetos pasivos tributarios; pero, no cualquier deudor tributario puede perpetrar el delito del artículo 305 CP; cada contribuyente es autor potencial del mismo tan sólo respecto de la específica obligación tributaria con el Estado, no de otras (cfr. art. 35.1 LGT, conforme al cual cabe inferir que sólo el obligado tributario puede defraudar en un sentido estricto, al respecto vid. AYALA)”. Me gustaría además reseñar la razón que da MORALES PRATS para asumir esta postura: “La presencia ahora explícita de la incriminación de conductas omisivas confiere al precepto una componente implícita, según la cual la defraudación del autor debe proyectarse sobre ‘sus’ tributos, por cuanto el precepto, al contemplar las formas omisivas, está indicando que, precisamente en tales casos, es procedente (en los dominios típicos del art. 305.1) la identificación normativo-material entre la conducta defraudatoria activa y omisiva; el juicio de equivalencia jurídica, en el caso de la conducta omisiva, reclama la identificación del incumplimiento de deberes jurídico-tributarios propios, relativos a los propios tributos del sujeto”; sin embargo, cfr. MORALES PRATS, Fermín, “Acotaciones a la reforma en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales”, *RTL* VIII, 1986, 355 ss. Parece también defender esta postura 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, 24, al decir: “Sin embargo, de la propia redacción del tipo se observa que se trata de un delito especial propio ya que el autor ha de reunir la específica consideración de estar obligado al pago de la deuda tributaria, beneficiarse de la devolución indebida o del beneficio fiscal o, dicho en otras palabras, el tipo penal requiera la preexistencia de una relación jurídico-tributaria entre contribuyente y Hacienda Pública; siendo cada contribuyente, como especifica Morales Prats, autor potencial del mismo tan sólo respecto de la específica obligación tributaria con el Estado, no de otras”; DE ROSELLÓ MORENO, Carlos, “Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria”, *CPC* 2007, 120 s.: “El sujeto autor del delito es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”; GÓMEZ MARTÍN, Víctor, “36. Caso del asesor fiscal”, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo (coord.), *Casos que hicieron doctrina en Derecho penal*, La Ley, Madrid, 2.<sup>a</sup> ed., 2011, 676 s.: “En el delito fiscal la limitación del círculo de posibles autores se refiere a aquellos sujetos que se hallan en una esfera organizativa en cuyo ámbito el bien jurídico se encuentra en una posición de especial vulnerabilidad. Desde un punto de vista criminológico, resulta difícilmente discutible que el principal interesado en defraudar a la Hacienda Pública muy probablemente sea el propio obligado tributario, por tratarse del principal (cuando no único) beneficiario del fraude. (...) junto al elemento organizativo, aunque ocupando un segundo nivel de relevancia penal, se encuentra un elemento adicional: el relativo a la infracción por parte del autor de un deber jurídico especial de naturaleza extrapenal. (...) En el caso del delito fiscal, a la ya mencionada posición especial en que se encuentra el obligado tributario frente a otros sujetos ajenos a dicha relación (asesores fiscales, etc.) con respecto al fomento y la indemnidad del bien jurídico

principales: a) no es posible que un sujeto eluda el pago de un tributo que grava a otra persona<sup>43</sup>; 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 fraude<sup>44</sup>. Y, aludiendo como fundamento, al art. 36.2 LGT, según el cual “es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”.

### 3.2. *Son autores los sujetos pasivos de la obligación tributaria: el contribuyente y el sustituto*

La segunda postura entiende que el círculo posible de autores está compuesto por los sujetos pasivos de la obligación tributaria especial: por el contribuyente y por el sustituto del contribuyente<sup>45</sup>. Con fundamento en el art. 36 LGT, según el

protegido, subyace un deber jurídico-penal especial de no defraudación tributaria”; SALÀS DARROCHA, Josep Tomàs, “Asesoría tributaria y delito fiscal”, *RTT* 58 (2002), 103 ss., 110, entiende que sólo puede ser autor del delito el titular de la capacidad económica (propia).

<sup>43</sup> Vid. 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, 674.

<sup>44</sup> Vid. 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, 674.

<sup>45</sup> Entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser los sujetos pasivos de la obligación tributaria, el contribuyente y el sustituto del contribuyente, p. ej.: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, Barcelona, 1994, 39: “El delito fiscal es un delito especial, que solamente puede ser cometido por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es decir, el contribuyente o el sustituto del contribuyente. Como pone de manifiesto Morales Prats (1986, 368), ‘el delito fiscal pertenece a la categoría de los delitos especiales propios, en la medida que su esfera de autores potenciales se circunscribe a los sujetos tributarios, pero no cualquier deudor tributario puede cometer el referido delito; cada contribuyente es autor potencial del mismo tan sólo respecto de su específica obligación tributaria con el estado, no de otras’”. Sin embargo, como quedó anotado en la n. 42, a mi juicio la postura de MORALES PRATS en la actualidad “encaja” en el grupo doctrinal que entiende que sólo puede ser autor del delito de defraudación tributaria el contribuyente. La postura de BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y de FERRÉ OLIVÉ, en todo caso, por su mención explícita y por el momento histórico en la que fue propuesta, puede ser comprendida en este grupo segundo, aunque de su argumentación y teniendo en cuenta la modificación legislativa incluida por la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, si fuera “actualizada” al presente, podría quizás encajarse también en el primer grupo. Vid. al respecto la explicación a propósito del sustituto del contribuyente *infra* en el epígrafe 4.2.2. Entiendo que el mismo argumento se aplica a la postura de RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”, *RIDT* 4 (1997), 88: “Sus autores sólo pueden ser los sujetos pasivos de las relaciones jurídico-tributarias de las que deriva la obligación que se defrauda o el deber contable o registral incumplido”. También entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser los sujetos pasivos de la obligación tributaria, el contribuyente y el sustituto del contribuyente: SANTIESTEBAN RUIZ, Alfonso, “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en ARROYO ZAPATERO, Luis/BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos/GARCÍA RIVAS, Nicolás/SERRANO PIEDECASAS, José Ramón/TERRADILLOS BASOCO, Juan María (dirs.)/NIETO MARTÍN, Adán/PÉREZ CEPEDA, Ana Isabel (coords.), *Comentarios al Código Penal*, Iustel, Madrid, 2007, 685: “Sujeto activo sólo puede serlo el obligado tributario. Si el comportamiento defraudatorio consiste en eludir el pago del tributo en la forma a que se refiere el tipo penal, sujeto activo sólo puede serlo quien está obligado al pago o su sustituto. Conforme al art. 40 de la propia Ley, habrá de entenderse sujeto activo de la obligación tributaria a la persona natural o jurídica que según la Ley resulte obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o su sustituto”: ACALE SÁNCHEZ, 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)*,

cual: a) contribuyente es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible y que debe cumplir la obligación tributaria principal contributiva, así como las obligaciones formales inherentes a la misma; b) sustituto del contribuyente es el sujeto que sin realizar el hecho imponible debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma; c) sujetos pasivos son el contribuyente y el sustituto del contribuyente.

### 3.3. *Son autores el contribuyente, el sustituto y los responsables del tributo*

La tercera postura defiende que el círculo de posibles autores está compuesto por todos aquellos sujetos tributarios que puedan quedar obligados al pago de la obligación tributaria principal, es decir, el contribuyente y el sustituto conforme al art. 36 LGT, y los responsables del tributo con fundamento en el art. 41 LGT<sup>46</sup>, que serán todos aquellos a quienes la ley configure como tales, tanto como responsables solidarios o como responsables subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales. Las razones que se aducen para respaldar esta postura son: 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<sup>47</sup>.

Iustel, Madrid, 2012, 184, para quien sujeto activo "(...) solo puede serlo el deudor tributario o su sustituto y los titulares del beneficio fiscal o de la devolución disfrutada indebidamente, de forma que se exige una relación tributaria previa. Se trata, por tanto, de un delito especial propio en el que el sujeto activo se corresponde con el sujeto pasivo de la obligación tributaria"; CHICO DE LA CÁMARA, 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, 68: "Por consiguiente, se parte de la consideración de que el incumplimiento se lleva a cabo en el marco de una relación jurídica preexistente que tiene naturaleza estrictamente tributaria por lo que únicamente podrá ser cometido por aquéllos que, según la ley tributaria, ocupan el lado pasivo de la mencionada relación jurídica en calidad de sujetos pasivos del tributo, así como aquellos obligados tributarios que conforme a la normativa de determinados impuestos sobre la renta se encuentran sujetos a realizar pagos a cuenta a la Hacienda Pública".

<sup>46</sup> 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, 249 s.

<sup>47</sup> Entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser todos aquellos sujetos tributarios que puedan quedar obligados al pago de la obligación tributaria principal, es decir, el contribuyente y el sustituto y los responsables del tributo: AYALA GÓMEZ, Ignacio, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense/Civitas, Madrid, 1988, 249 s.: "De lo hasta ahora expuesto se colige que sólo en los casos que expresamente prevé la Ley determinado círculo de personas están obligados a satisfacer la obligación tributaria de pagar la deuda. No todos tienen la obligación de pagar sino sólo en los casos y con los requisitos marcados por la Ley. El sujeto pasivo estricto -o contribuyente-, el sustituto y los responsables del tributo son los que asumen una posición deudora autónoma frente a la Hacienda Pública, con presupuestos propios e intransfe-

### 3.4. *Son autores el contribuyente, el sustituto, los responsables del tributo y los demás obligados tributarios*

Un cuarto sector doctrinal entiende que el círculo de posibles autores está compuesto por los sujetos pasivos de la relación tributaria principal y, adicionalmente, por los demás sujetos obligados tributarios según el art. 35 LGT<sup>48</sup>. El art. 35.1 LGT dice que son “(...) obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones

ribles”; respecto a 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, 778, entiendo que su postura queda contenida aquí al decir: “Autor sólo puede serlo el obligado tributario respectivo de cada tributo en cuestión (...). La legislación tributaria distingue entre contribuyente, sustituto y responsable del tributo. (...) El retenedor también puede ser sujeto activo”.

<sup>48</sup> Entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser los sujetos pasivos de la relación tributaria principal y, adicionalmente, los demás sujetos obligados tributarios: BLANCO CORDERO, Isidoro, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, *Eguzkilore* 14-2000, 10 ss. (a pesar de las contradicciones que se señalaban, *vid. supra* n. 39). GÓMEZ VERDESOTO, Marta, “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, *QF* 1998-15, 13, no obstante las contradicciones que se señalaban también *supra* en la n. 39, afirma que “(...) a nuestro entender, sujeto activo del delito será toda persona que, según la normativa tributaria, esté legitimada y obligada a satisfacer una prestación pecuniaria al ente público: es decir, aquella sobre la que existe un derecho de crédito, como consecuencia de la aplicación de las normas tributarias, cuyo titular es la administración estatal, autonómica, foral, local o europea. A la hora de integrar el tipo penal, debemos acudir a la LGT y normas de desarrollo, teniendo en cuenta el Capítulo III, del Título II (Que a pesar de su genérica denominación ‘El sujeto pasivo’, se refiere también a la figura del responsable), pero también otros preceptos, como el art. 77.3 de la misma, que recoge los ‘sujetos infractores’, y la categoría de ‘obligados tributarios’, que se recoge expresamente en el art. 24 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos”; concluye que “teniendo en cuenta las modificaciones legislativas producidas en relación al delito [*scil.* la actuación en lugar de personas físicas del art. 31 CP], compartimos la opinión del prof. CARLOS MARTÍNEZ PÉREZ, en el sentido de considerar que ‘... únicamente podrán ser sujetos activos las personas que, según la normativa tributaria, sean sujetos pasivos de la obligación tributaria o, en su caso, estén legitimadas y obligadas al pago, bien en nombre propio, *bien en nombre de otro*’”; posteriormente señala, de manera no muy clara, que la posibilidad de que responda el representante tiene lugar exclusivamente en los supuestos de actuar en lugar de otro. CALDERÓN CERESO, Ángel, “Delitos contra la Hacienda Pública, la Seguridad Social y los derechos de los trabajadores”, en CALDERÓN CERESO, Ángel/CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Manual de Derecho Penal, PE*, T. II, Deusto, Barcelona, 2005, 328: “Sujeto activo es el obligado tributario en cada caso, bien sea el contribuyente, el sustituto del mismo, el retenedor, el sucesor o el beneficiario de la ventaja tributaria (arts. 35 ss. de la Ley General Tributaria 58/2003). Con ello se crea una figura de delito especial, en el que el círculo de los posibles autores se cierra sobre las personas obligadas en virtud de determinada relación tributaria. Para defraudar es preciso que antes se esté obligado a pagar”; ADAME MARTÍNEZ, Francisco D., *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada, 2009, 29 ss., si bien no precisa cual es la tesis que adopta (*vid.* p. 40) al hilo de la explicación de la postura del delito especial, interpreta que la condición de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria se concreta con base en lo previsto en los arts. 35 y 36 LGT: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina, *Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2010, 306 ss. (a pesar de las contradicciones que se señalaban, *vid. supra* n. 39); 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, 738: “Por lo que se refiere a los sujetos, la doctrina mayoritaria entiende que estamos ante un delito especial propio, dado que el sujeto activo ha de tener la condición de obligado a las prestaciones tributarias cuya actuación u omisión genere perjuicios para el Erario Público (art. 35-1 LGT: contribuyentes, sustitutos, obligados, retenedores, sucesores, otros beneficiarios, etc.), (25-2-98; 2-3-03; 14-7-03; 30-4-03; 19-5-05; 25-11-05)”.

tributarias” y el art. 35.2-6 LGT enumera algunos de ellos, así: “a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. 3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales. 4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. 5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley. 6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua”.

### ***3.5. Son autores el contribuyente, el sustituto, el responsable del tributo, los demás obligados tributarios y el representante del obligado tributario***

Un quinto sector doctrinal considera que el círculo de autores está compuesto por todos aquellos obligados tributarios y, adicionalmente, por el representante legal o voluntario del obligado tributario (que puede ser, y lo dice explícitamente la LGT, un asesor fiscal<sup>49</sup>) con base en los arts. 45 y 46 LGT<sup>50</sup>. La razón principal que

<sup>49</sup> El art. 46 LGT regula que: “1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un *asesor fiscal*, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”. Las cursivas son mías.

<sup>50</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PE*, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 637, principal defensor de esta postura, reconoce en primer lugar, que esta solución la apuntó bajo la regulación del CP anterior, dado que la cláusula general del antiguo art. 15 bis CP se limitaba a regular las hipótesis de actuación en nombre de una persona jurídica. Sin embargo, y aunque reconoce además que este inconveniente ha sido salvado con la actual regulación del actuar en lugar de otro del art. 31 CP, estima que la extensión de la condición de sujeto activo al representante posee otras ventajas que justifican su inclusión en el círculo de posibles autores, como la de evitar la impunidad en los casos de autoría mediata en que el contribuyente se vale del representante que es utilizado como instrumento para cometer la defraudación: “Si el instrumento es doloso, no cabe según la opinión mayoritaria la autoría mediata; pero si se considera que el representante es también un *intraneus*, éste podrá ser autor del delito, sin perjuicio de admitir la coautoría de otro *intraneus*”. 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”, 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,

se aduce es que el art. 305 CP no exige ni explícita ni implícitamente que solo puedan ser autores idóneos los deudores tributarios, sino que requiere únicamente que el sujeto activo esté obligado al pago según las normas del Derecho tributario. Deber de pagar que no es *intuitu personae*<sup>51</sup>. Así, el sujeto pasivo de la relación fiscal no está obligado al pago en nombre propio, por lo que la posibilidad de realizar la conducta típica no solo la tiene éste, sino también quien en su nombre y representación cumple con el deber que la Hacienda le ha impuesto al deudor. El art. 45 LGT prevé las modalidades de representación legal: a) el representante de las personas que carezcan de capacidad de obrar; b) el representante o representantes (titulares del órgano al que corresponda la representación) de las personas jurídicas; c) el representante de las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. Y el art. 46 LGT regula la representación voluntaria diciendo, en su numeral primero, que “(...) los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”.

### 3.6. *Es autor cualquiera que ocupe la posición del sujeto pasivo de la relación*

Finalmente, nos encontramos con la postura que entiende que puede ser autor cualquiera que ocupe la posición del sujeto pasivo de la obligación jurídico-

Madrid, 2007, 73, afirma que: “Por otra parte, la consideración del representante como sujeto activo del delito del art. 305 hace que resulte innecesario ya acudir al art. 31 en casos de actuaciones en lugar de otro para trasladar al representante las características de autoría concurrentes en el representado (sea éste una persona física, sea una persona jurídica), dado que el hecho se imputará directamente al que actúa como representante, en la medida en que es ya un autor idóneo”. Cfr., además, para conocer su opinión a lo largo de su obra, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982, 296 ss.; 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 (“delito fiscal”)*, t. VII, Edersa, Madrid, 1986, 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, 1995, 37 s.; el mismo, “El delito de defraudación tributaria”, *RP* 1 (1998), 61. También entienden que autores del delito de defraudación tributaria pueden ser todos aquellos obligados tributarios y, adicionalmente, el representante legal o voluntario del obligado tributario: GARCÍA CAVERO, Percy, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación*, Bosch, Barcelona, 1999, 197; 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, 156; QUERALT JIMÉNEZ, Joan J., *Derecho penal español, PE*, 7.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 807, según el cual es sujeto activo del delito de defraudación tributaria “(...) el sujeto pasivo sea persona física o jurídica, de la obligación fiscal, su representante, cuando ello sea preceptivo, otros obligados tributarios -los retenedores, p. ej.- y los patrimonios separados de personas físicas o jurídicas -herencias yacentes, comunidades de bienes...- (arts. 35, 36, 37 LGT)”.

<sup>51</sup> Cfr. GARCÍA CAVERO, Percy, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación*, Bosch, Barcelona, 1999, 197; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho Penal Económico y de la Empresa, PE*, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 637.

tributaria<sup>52</sup>. Este sector doctrinal, si bien parte del reconocimiento del delito de defraudación tributaria como un delito especial propio, termina concediéndole los mismos efectos que tiene su entendimiento como un delito común 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 dominio<sup>53</sup>, delitos 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 jurídico<sup>54</sup>. 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”<sup>55</sup>. 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”<sup>56</sup>.

ROBLES PLANAS, por su parte y sin profundizar en concreto en esta

<sup>52</sup> 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. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003, 175 ss.; ROBLES PLANAS, Ricardo, *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007, 130 s.; HADWA ISSA, Marcelo, “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”, *PCrim* 3 (2007), 18.

<sup>53</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003, 172; el mismo, “La responsabilidad penal del asesor fiscal”, *Impuestos* I, 2003, 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 de la representación para explicar la autoría en los delitos especiales”, *vid.* CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003, 172.

<sup>54</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003, 172.

<sup>55</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003, 173.

<sup>56</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003, 173.

cuestión<sup>57</sup>, 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 sociales<sup>58</sup>. Y en concreto afirma que el delito de defraudación tributaria pertenece a esta segunda clase de delitos especiales en la medida en que “(...) lo descrito no es un ‘elemento personal’, sino la situación que da lugar a la lesión relevante de la Hacienda Pública”<sup>59</sup>. 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”<sup>60</sup>. 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 personal<sup>61</sup>.

<sup>57</sup> Señala también esta circunstancia SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, 70 n. 73.

<sup>58</sup> ROBLES PLANAS, Ricardo, *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007, 129.

<sup>59</sup> ROBLES PLANAS, Ricardo, *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007, 130.

<sup>60</sup> ROBLES PLANAS, Ricardo, *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007, 130 ss. Sugiere que, además, para mayor claridad de su postura, puede vincularse su explicación de los delitos de posición con la dogmática de comisión por omisión: “El injusto del delito en cuestión no es diferente en el delito omisivo equivalente al activo sólo por el hecho de que en el primero deba concurrir, para dar lugar efectivamente a la comisión por omisión, la asunción previa por parte de un sujeto del correspondiente compromiso de contención de riesgos. La asunción es sólo una condición de la equivalencia típica, no un elemento de deber que configure un injusto distinto en quien 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”.

<sup>61</sup> ROBLES PLANAS, Ricardo, *Garantes y cómplices. La intervención por omisión y en los delitos especiales*, Atelier, Barcelona, 2007, 126, afirma que: “Así, cuando estemos ante figuras delictivas cuyo injusto no se fundamente en la lesión de un deber, sino como siempre, en la lesividad general del comportamiento organizador, cabe hablar de delitos comunes, sin más”.

#### 4. Una propuesta (*de lege lata*) de delimitación del círculo de posibles autores

##### 4.1. *El elemento del que proviene la especialidad (y una 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.

La obligación tributaria principal contributiva es pecuniaria, nace por la realización de un hecho imponible que es manifestación de capacidad económica, tiene naturaleza de ingreso público, está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y tiene fundamento constitucional en el art. 31 CE<sup>62</sup>. Razones por las cuales, entiendo que tiene una dimensión personal, solidaria y redistributiva, desde la perspectiva de los ingresos públicos y en la distribución de la carga de la contribución. Mientras que la obligación autónoma de pagar a cuenta una suma de dinero (pecuniaria) la soporta un tercero, que no es el contribuyente y su nacimiento no depende de la manifestación de capacidad económica, sino de la realización de un hecho generador autónomo, por ejemplo, la existencia de una relación laboral<sup>63</sup>. 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

<sup>62</sup> Vid., en este sentido, AYALA GÓMEZ, Ignacio, “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, 156, 160; MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 274 ss.

<sup>63</sup> Cfr. AYALA GÓMEZ, Ignacio, “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, 156, 160; MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 274 ss.

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)<sup>64</sup>. Con la diferencia, por supuesto, de que en el primero de los injustos la obligación tributaria material es la obligación tributaria principal contributiva y, en el segundo, es la obligación tributaria de pagar a cuenta, 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 persona<sup>65</sup>. En consecuencia, entiendo y no es menor el matiz, que el

<sup>64</sup> 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.

<sup>65</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, 53 n. 42: “En realidad, el verbo ‘eludir’ tiene una connotación personal, esto es, uno no puede ‘eludir’ una dificultad o problema que afecta a otro”; GÓMEZ MARTÍN, Víctor, “36. Caso del asesor fiscal”, en SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, Pablo (coord.), *Casos que hicieron doctrina en Derecho penal*, La Ley, Madrid, 2.ª ed., 2011, 673, a propósito del sector doctrinal que entiende que es un delito especial: “Para este segundo sector, aunque el art. 305 CP no se refiere expresamente al obligado tributario como único autor posible del delito, sólo éste puede ser autor del delito, ya que sólo el obligado tributario puede ‘eludir el pago’ del tributo. En este contexto, el verbo ‘eludir’ tendría un sentido exclusivamente personal, por lo que no sería posible que alguien distinto al obligado tributario eluda el pago de un tributo que grava a otra persona”, y en la p. 676, concluye: “Resultan enteramente compartibles, a este respecto, las consideraciones realizadas por una parte de la doctrina -y que ya han sido mencionadas *supra*- sobre el carácter personal del verbo ‘eludir’”. Considera, en cambio, que el verbo eludir no tiene un sentido necesariamente

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 de hacerlo (y valdría especialmente para el sustituto del contribuyente y, quizás, para algún responsable<sup>66</sup>). 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”<sup>67</sup>.

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

personal, APARICIO PÉREZ, José, *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, 64 ss.

<sup>66</sup> 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, 249.

<sup>67</sup> 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, 245.

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 CP<sup>68</sup>.

En este sentido entonces y conforme a la configuración de los tipos objetivos de los injustos de defraudación del contribuyente y de defraudación del pagador a cuenta que se proponen en este trabajo, en conexión además con la definición del bien jurídico, entiendo que el delito de defraudación tributaria es un delito especial (y sus dos injustos son especiales). Además, entiendo que el círculo de posibles autores en el injusto de defraudación del contribuyente está constituido exclusivamente por los sujetos que poseen la cualificación especial de ser titulares de la obligación tributaria (principal) contributiva y que el círculo de posibles autores en el injusto de defraudación del pagador a cuenta está integrado por los sujetos que poseen la cualificación especial de ser titulares de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la obligación tributaria de ingresar a cuenta. Por ello, usando la fórmula inicial, el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio en tanto en cuanto posee un elemento relevante, la cualificación especial que se le exige al autor: a) ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del 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.

## 4.2. *Definición del círculo de posibles autores*

### 4.2.1. *Quiénes pueden ser autores del delito del art. 305 CP: el contribuyente y el obligado a realizar pagos a cuenta*

En mi opinión, considero que el análisis debe ir más allá de la simple reconducción de las distintas categorías tributarias de sujetos tributarios a las categorías jurídico-penales. Hay que diferenciar e indagar por el fundamento (en cuanto criterio justificador) de las distintas obligaciones jurídico-tributarias de los diferentes sujetos que pueden resultar interviniendo en la comisión de un delito de defraudación tributaria para poder definir el círculo de posibles autores: del contribuyente, del sustituto del contribuyente, de los demás obligados tributarios, de los representantes y de cualquier otro. Esto es así porque cuando se habla de sujetos

<sup>68</sup> 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*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense/Civitas, Madrid, 1988, 245, si bien llega a unas conclusiones diferentes que no comparto.

tributarios en la doctrina tributaria, se parte de la base de que dicha denominación contiene muy diversas posiciones jurídicas subjetivas, que solo tienen como rasgo común el quedar obligadas al cumplimiento de deberes tributarios, pero de contenido y naturaleza muy distintos, por ejemplo, pueden ser pecuniarias o formales, en relación con tributos propios o ajenos<sup>69</sup>. El problema central está, por consiguiente, relacionado con la delimitación del deber jurídico extrapenal concreto, con la configuración de la obligación jurídico-tributaria material, que es el sustrato del objeto material.

En este sentido, entiendo que el autor del injusto de defraudación tributaria (en su primera modalidad típica) solo puede serlo el titular de la obligación tributaria (principal) contributiva. Un sujeto adquiere la obligación tributaria (principal) contributiva cuando realiza un hecho imponible que es manifestación de capacidad económica y que da nacimiento a la obligación de pagar un tributo (y al cumplimiento de las obligaciones formales inherentes a la misma). En consecuencia, la característica principal, su cualificación especial, proviene de ser el “titular” de la capacidad económica manifestada por el hecho imponible, por realizar el hecho imponible, y, en consecuencia, de ser el titular del deber jurídico extrapenal de pagar un tributo.

Esta capacidad económica se concreta, en las tasas, en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado; en las contribuciones, en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos; y en los impuestos, en la celebración de negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

En relación con el injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta (segunda modalidad típica), entiendo que solo puede ser autor quien sea titular de la obligación de retener a cuenta o de la obligación de realizar ingresos a cuenta. Un sujeto adquiere la obligación de retener a cuenta cuando satisface una retribución en rendimientos en metálico a un tercero (que es en realidad el contribuyente) dando nacimiento a la obligación de retener una parte del importe de dicha retribución, para posteriormente declararla e ingresarla directamente en la Administración. Y un sujeto adquiere la obligación de realizar ingresos a cuenta cuando satisface una retribución en especie a un tercero (que es en realidad el contribuyente) dando nacimiento a la obligación de realizar un ingreso (pecuniario) a la Administración

<sup>69</sup> MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2017, 280 ss.

que equivale a un porcentaje de dicha contribución, que debe declarar y que se asimila en su régimen jurídico y efectos a la retención. En consecuencia, la característica principal, la cualificación especial del sujeto, proviene de realizar los hechos generadores de las obligaciones tributarias materiales y, en consecuencia, de ser el titular del deber jurídico extrapenal de retener a cuenta o de realizar ingresos a cuenta.

Por todo lo dicho, en mi opinión, el círculo de posibles autores del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP está compuesto por el contribuyente y por el obligado a realizar pagos a cuenta (el retenedor o el que debe ingresar a cuenta), distinguiendo, eso sí, entre los dos injustos típicos que identifiqué en la literalidad del tipo penal del art. 305 CP.

#### *4.2.2. Quiénes no pueden ser autores del delito del art. 305 CP: el sustituto, los responsables tributarios, el representante y los demás obligados tributarios del art. 35 LGT*

Ahora bien, una vez analizado quiénes pueden ser autores del delito de defraudación tributaria pasaré a analizar quiénes, entiendo, no lo pueden ser. Valga la pena repetir, entonces, que en mi opinión la hoja de ruta para el análisis del tipo penal y su naturaleza especial proviene del estudio de las concretas relaciones jurídico-tributarias, de cómo nacen (de su presupuesto de hecho), de quiénes son sus obligados (los sujetos), su contenido (el objeto) y su fundamento.

El fundamento de la obligación tributaria principal contributiva es el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, su criterio justificador está en la capacidad económica (o contributiva) y, además, es preciso tener en cuenta que ésta constituye el núcleo o punto central de referencia de todas las demás obligaciones tributarias (que siempre estarán en relación con una o varias obligaciones tributarias principales). En cambio, las demás obligaciones o deberes tributarios son instrumentales (a la principal contributiva), constituyen prestaciones no contributivas que existen para facilitar o asegurar la recaudación de los tributos y que tienen como fundamento el deber de colaboración con la Administración. Con una característica adicional, y es que en todo caso la LGT prevé la posibilidad de, una vez hecho un pago a la Administración, reclamar (previamente o conseguir el reembolso) por medio de diferentes institutos tributarios (por ejemplo, reteniendo o repercutiendo) lo pagado; lo que se impone para corregir el enriquecimiento injusto y para dar efectividad al principio constitucional de capacidad económica. Todos los ciudadanos podrían ser sujetos obligados de deberes de colaboración (de hecho lo somos según distintos institutos tributarios), mientras que exclusivamente los titulares de capacidad económica pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria principal contributiva<sup>70</sup>.

<sup>70</sup> Similar a mi posición parece ser la de SALÀS DARROCHA, Josep Tomàs, “Asesoría tributaria y deli-

En este sentido y, además, en conexión con la definición del bien jurídico protegido (especialmente, con la posibilidad de su justificación penal), entiendo que el delito de defraudación tributaria tal y como se encuentra previsto en el art. 305 CP castiga los ataques más graves (defraudatorios y de más de 120.000 euros) al interés patrimonial de la Hacienda Pública (concretado en la correcta, en cuanto completa y oportuna, liquidación y recaudación de la obligación tributaria principal contributiva). Ataques que pueden ocurrir porque previamente existía una obligación tributaria contributiva, un deber jurídico extrapenal de pagar un tributo.

Ahora bien, el mejor ejemplo de la posibilidad de ampliar el ámbito de lo punible y castigar otras clases de lesiones (menoscabo o afectación) al interés patrimonial de la Hacienda Pública (y entonces discutimos sobre su legitimidad, por ejemplo, si basta el interés recaudatorio o el interés en prevenir la economía sumergida) lo constituye el injusto de defraudación del pagador a cuenta<sup>71</sup>. Se castiga también un ataque grave (una conducta defraudatoria y de más de 120.000 euros) al bien jurídico concretado en la correcta, en cuanto completa y oportuna, liquidación y recaudación de la obligación tributaria material de realizar pagos a cuenta. Pero de ninguna manera este injusto lesiona la dimensión solidaria y redistributiva (desde la perspectiva de los ingresos públicos y en la distribución de la carga de la contribución) que tiene la correcta liquidación y recaudación de la obligación tributaria principal contributiva. Simplemente porque no nace de la manifestación de capacidad económica, principio en el que se funda el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, y esto a pesar de que sí tenga la naturaleza de ingreso público y en todo caso lo debido esté afectado al sostenimiento de los gastos públicos. Quizás

to fiscal”, *RTT* 58 (2002), 102 s., quien entiende que para concretar el autor del delito de defraudación tributaria hay que poner el énfasis en la capacidad económica propia, que origina la relación jurídica tributaria. Por ello en la p. 110 señala que “(...) el asesor fiscal en cuanto tal no puede ser sujeto activo del delito por cuanto no expresa una capacidad económica propia”.

<sup>71</sup> SEOANE SPIEGELBERG, José Luis, “El delito de defraudación tributaria”, en GARCÍA NOVOA, César/LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.), *Temas de Derecho penal tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, 86, explica que, respecto a la posibilidad de que el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta fueran considerados autores y su conducta constitutiva del delito de defraudación tributaria, la jurisprudencia del TS era contradictoria antes de la entrada en vigor la LO 6/1995, de 29 de junio, de reforma del delito fiscal: “Existían una serie de sentencias que consideraban a tales conductas como constitutivas de un delito fiscal, por reputar al sustituto del contribuyente, como sujeto pasivo del tributo (STS de 29 de junio de 1985), en igual sentido las STS de 26 de noviembre de 1990 y 15 de enero de 1991. Otras como la de 25 de septiembre de 1990, la reputaban como constitutiva de un delito de apropiación indebida, señalando que ‘en cuanto al problema de fondo que el retenedor es un obligado indirecto y que sólo los obligados directamente al pago de los tributos son posibles sujetos activos del delito fiscal’. Hasta el punto la posición del Tribunal Supremo no era clara que la Sentencia de 3 de diciembre de 1991, que vuelve a defender la tesis de la apropiación indebida, reconoce la existencia de ‘explicables discrepancias’ y pide *de lege ferenda* una reforma legislativa que resuelva tal problema. Reto que toma la LO 6/1995, de 29 de junio, de reforma del delito fiscal en cuya exposición de motivos se señalaba: ‘habida cuenta de la existencia de una determinada tendencia jurisprudencial a someter los supuestos de retenciones practicadas y no ingresadas en la Hacienda Pública dentro de los delitos de apropiación indebida... se hace necesaria la referencia expresa en la configuración del tipo penal a las retenciones e ingresos a cuenta, ya que resulta indudablemente más adecuada su tipificación como delito fiscal’”.

es por esta razón que en todo caso puede ser protegido penalmente este interés patrimonial de la Hacienda Pública.

En este orden de ideas, las posibles lagunas de punición que pueden “producirse” o que no quedan cubiertas por la interpretación del delito de defraudación tributaria que se propone en este trabajo, podrían ser solucionadas en todo caso con cambios legislativos que permitiesen ampliar el ámbito de lo punible (por ejemplo, incluyendo nuevos injustos con más posibles autores) y entonces castigar más conductas que atenten contra el interés patrimonial de la Hacienda Pública (que se concretará ulteriormente de diversas formas). De manera que sería más compatible con la realidad criminal (por ejemplo, teniendo en cuenta los debates actuales, con la “sospecha” de que son los asesores fiscales quienes principalmente diseñan los planes defraudatorios<sup>72</sup>) y, quizás, con los intereses político-criminales del legislador en esta materia. Eso sí, con la necesidad de tener que entrar a discutir acerca de la justificación de la intervención penal y la compatibilidad con los principios del Derecho penal ¿O acaso el Derecho penal tributario será simplemente la mano ejecutora de la Administración para facilitar, asegurar o garantizar la recaudación? Quizás será así si se da relevancia penal al mero incumplimiento de deberes de colaboración que hacen posible el conocimiento de la situación económica de los ciudadanos, la liquidación, la recaudación y la fiscalización de los tributos.

Volviendo al círculo de posibles autores, merece especial atención la posibilidad de que sean autores el sustituto del contribuyente (el segundo sujeto pasivo de la obligación tributaria principal) y el responsable tributario, que pueden quedar, igual que el contribuyente, obligados al pago de la obligación tributaria principal. Finalmente, se analizará brevemente la posibilidad de que sean calificados autores los demás obligados tributarios que menciona el art. 35.2 LGT, así como el representante.

a) La doctrina mayoritaria considera al *sustituto* del contribuyente como parte del círculo de posibles autores del delito de defraudación tributaria. En mi opinión, no obstante, y (subrayando) en la actualidad, considero que no es así. Es importante tener en cuenta que esta interpretación puede tener una explicación histórica y, en consecuencia, que mi objeción (que explicaré a continuación) solo se ha vuelto necesaria a partir de la vigente LGT, prevista en la Ley 53/2003, de 17 de diciembre.

Tal y como exponen MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, en el sistema tributario actualmente vigente, los mecanismos de la retención y el ingreso a cuenta han eliminado el de la sustitución con retención, sin que pese a sus analogías pueda considerarse el mismo instituto jurídico. La diferencia radical es que el mecanismo de la retención y el del ingreso

<sup>72</sup> En este sentido también, cfr. p. ej., SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, 79.

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<sup>73</sup>. 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<sup>74</sup>), 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<sup>75</sup>. No obstante, cuando el legislador separa estos institutos<sup>76</sup>, las cosas cambian.

En la actualidad son tres los ámbitos en que la ley califica a determinados sujetos como sustitutos<sup>77</sup>: a) primero, el art. 8.2 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que califica de sustituto al representante fiscal en España de depositarios o vendedores a distancia establecidos en otros Estados comunitarios; b) segundo, el art. 101.2 del TR de la Ley de Haciendas Locales que configura como sustituto al constructor y al petitionario de la licencia cuando no son dueños de las obras, en el Impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO); c) tercero, el art. 23.2 del TR de la Ley de Haciendas Locales, que en

<sup>73</sup> MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2017, 283 ss., añaden además que: “La jurisprudencia, por su parte, también entiende diferentes los institutos de la sustitución tributaria y de la retención a cuenta, señalando la STS de 27 de mayo de 1988, que ‘esta identificación [...] no puede aceptarse en el derecho positivo [...]. Nos hallamos ante una retención indirecta, en la que quien paga no es exactamente sujeto pasivo, pero al hacer el pago a otra persona, que sí lo es, contrae la obligación de retener y de ingresar lo retenido en el tesoro’”.

<sup>74</sup> Art. 23 LGT. Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta: “1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración Tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. 2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe”.

<sup>75</sup> Cfr., p. ej., antes de la vigente LGT, la explicación de, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, Barcelona, 1994, 40 ss.; SEOANE SPIEGELBERG, José Luis, “El delito de defraudación tributaria”, en GARCÍA NOVOA, César/LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.), *Temas de Derecho penal tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, 56 s.

<sup>76</sup> El preámbulo de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, dice al respecto: “De modo didáctico, se definen y clasifican las obligaciones, materiales y formales, que pueden surgir de la relación jurídico-tributaria. Las obligaciones materiales se clasifican en: obligación tributaria principal, obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta, obligaciones entre particulares resultantes del tributo y obligaciones tributarias accesorias. En las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta se asumen las denominaciones de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y entre las obligaciones accesorias se incluyen las de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo”.

<sup>77</sup> MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2017, 284 s.

materia de tasas califica de sustituto al propietario del inmueble en cuatro supuestos (admitiendo la repercusión en algunos) que afecten a ocupantes de viviendas o locales o usuarios de garajes y vados. No obstante, del análisis de los Impuestos Especiales, el ICIO<sup>78</sup> y las tasas locales, solo en este último caso se dan plenamente las características de la sustitución tributaria, tal y como la entiende formalmente la LGT, incluso previendo también la repercusión sobre el contribuyente<sup>79</sup>.

En este sentido, pueden mencionarse dos conclusiones parciales. Primera, hoy en día es preciso nombrar explícitamente dentro de los sujetos activos del delito de defraudación tributaria al retenedor y al obligado a realizar ingresos a cuenta (aun cuando no se reconozca que este tipo penal tiene dos injustos diferenciables). Segundo, que la discusión acerca de la inclusión del sustituto del contribuyente en el círculo de posibles autores tiene una relevancia menor al ser escasísimos los ámbitos en los que se da esta figura jurídico-tributaria.

En relación con la segunda de las cuestiones, sobre por qué en la actualidad el sustituto del contribuyente no puede ser incluido en el círculo de posibles autores, resulta muy clara la explicación de MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO<sup>80</sup>. Según la postura adoptada por estos autores, que suscribo completamente, de la lectura del art. 36 LGT puede inferirse que la característica definitoria de la categoría de sujetos pasivos es la de quedar por ley obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias que integran la obligación tributaria principal. Razón por la cual se atiende a la vinculación frente a la Hacienda Pública con independencia de la causa o el motivo de dicha vinculación<sup>81</sup>, con independencia de si la vinculación responde a la realización del hecho imponible. Sin embargo, conforme a lo dicho hasta ahora, la realización del hecho imponible es la nota central y definitoria (en tanto en cuanto -nada más ni nada menos- da origen a la obligación, tiene fundamento constitucional en el art 31 CE con una dimensión solidaria y redistributiva, con base en el principio de capacidad económica) del deber jurídico extrapenal de pagar tributos, de la obligación tributaria principal.

En consecuencia, lo importante es tener en cuenta que la obligación de pagar un

<sup>78</sup> Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, citado en este trabajo con la abreviatura ICIO.

<sup>79</sup> Así, concretamente, MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 284 s.

<sup>80</sup> MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 281 ss.

<sup>81</sup> Como bien explican MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 283 s.: “La estructura del tributo en tales casos se desdobra, previendo un hecho imponible del que surge la obligación principal para su realizador, que es el contribuyente, y un segundo hecho, el presupuesto de la sustitución, en cuya virtud se desplaza dicha obligación hacia el sustituto, quedando relevado el contribuyente de la posición pasiva de la relación tributaria, que se desarrollará solamente entre la Administración y el sustituto”.

tributo es diferente para el contribuyente y para el sustituto. El contribuyente tiene una obligación contributiva que nace de la realización del hecho imponible, mientras que el presupuesto de hecho de la sustitución es otro “no contributivo”<sup>82</sup>. Y, como consecuencia de ello, el párrafo segundo del art. 36.3 LGT admite que el sustituto exija del contribuyente, verdadero titular de la capacidad económica y quien debe soportar el tributo, el importe de las obligaciones satisfechas (salvo que la ley señale otra cosa)<sup>83</sup>. En este sentido, el sustituto del contribuyente queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria principal. Se coloca en lugar del contribuyente en el extremo pasivo de la relación jurídico-tributaria (entendiendo incluso algunos autores que “desplaza al contribuyente de la relación tributaria, ocupando su lugar y quedando como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública”<sup>84</sup>). Pero, si bien puede realizar el resultado típico “un perjuicio patrimonial de más de 120.000 euros”, no genera un riesgo jurídico-penalmente relevante para el bien jurídico protegido por el injusto de defraudación tributaria del contribuyente. No es titular del deber jurídico extra-penal, de la obligación tributaria principal contributiva<sup>85</sup>.

<sup>82</sup> MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 283 ss.: “En cuanto hipótesis legal, pues, el mecanismo de la sustitución se producirá como efecto de los hechos a los que la ley asocia esta consecuencia, cabiendo hablar, en rigor, de un presupuesto de hecho de la sustitución distinto del hecho imponible del tributo, que aunque suele guardar relación con él es perfectamente diferenciable”.

<sup>83</sup> MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 283: “Esta posibilidad de repercusión no parece, sin embargo, configurarse como obligatoria, cuando es en realidad el contribuyente quien realiza el hecho demostrativo de capacidad económica y debería, por ende, soportar el tributo. Por eso, parece más acertado entender que con el verbo ‘podrá’ la ley no está meramente admitiendo la posibilidad de que el sustituto recupere del contribuyente el tributo satisfecho, sino que está habilitándolo para poder exigírselo, salvo otra ley en sentido contrario. Con ello, no serán válidos eventuales pactos entre ambos para impedir el resarcimiento, pues sólo la ley puede privar al sustituto de la atribución que le confiere el art. 36.3 LGT, atajando así alguna jurisprudencia que se remitía a lo pactado entre ellos”. Y ejemplifican, aportando gran claridad a la materia, así: “Acogiéndose a la salvedad de que la ley señale otra cosa, el art. 4.3 de la Ley catalana 15/2014, de 4 de diciembre, que establece el denominado Impuesto sobre el ADSL, impide al sustituto (el prestador de los servicios de telefonía) que pueda exigir el importe del impuesto al contribuyente (el usuario de los servicios de telefonía). Con tal previsión, la capacidad económica que legitima el tributo y define su hecho imponible, la manifestada por el contribuyente que contrata el servicio, queda sin gravamen, al hacerlo recaer sobre el sustituto sin posibilidad de resarcimiento a cargo de aquél. La finalidad de la sustitución es puramente instrumental, para facilitar la aplicación del tributo al erigir un único sujeto pasivo ante la Hacienda Pública que vía retención o repercusión recuperaría el gravamen de todos los contribuyentes a los que sustituye. Por eso, si la ley, como en este caso, impide dicha recuperación, está configurando en realidad, un tributo sobre el sustituto pese a que no es el titular de la capacidad económica que la propia ley declara gravar en su hecho imponible y que justifica la imposición”.

<sup>84</sup> Así, MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 282 ss. Aunque no es pacífica la interpretación de la figura de la sustitución en la doctrina tributaria, ésta es la postura más extrema, las demás tienden a pensar que el sustituto no desplaza al contribuyente, sino que solamente se coloca “junto” a él.

<sup>85</sup> Sin embargo, puede evaluarse la posibilidad de atribuir responsabilidad penal al sustituto a título de autor con base en la figura del actuar en lugar de otro.

b) Ahora bien, la situación del *responsable tributario* es parecida a la del sustituto del contribuyente. También puede terminar obligado al pago de la obligación tributaria principal, pero sin estarlo al cumplimiento del resto de prestaciones formales inherentes al obligado principal. Conforme al art. 41 LGT, el responsable tributario es el tercero que se coloca junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero que, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor, de manera que habrá dos deudores del tributo. El responsable del tributo no es en ningún caso sujeto pasivo del tributo, ni tampoco deudor principal. Incluso puede afirmarse que solo responde de la obligación tributaria principal y, en su caso, de los intereses de demora exigidos al sujeto principal en período voluntario. Además, solo puede ser responsable de otras obligaciones accesorias cuando él mismo incurra en los presupuestos de hecho que las generan. Por ejemplo, incumplir el plazo voluntario, caso en el cual tendrá que responder por los recargos e intereses por él mismo devengados<sup>86</sup>.

En suma, la obligación del responsable tributario no es la contributiva, nace de un hecho generador diferente al hecho imponible, con contenidos diferenciados y con un régimen jurídico especial<sup>87</sup>. Es importante señalar además que el responsable tributario tiene una acción de regreso por lo pagado en contra del sujeto pasivo del tributo, que repara el enriquecimiento sin causa<sup>88</sup>. En consecuencia, conforme a la interpretación que se propone en este trabajo, no puede ser tampoco autor, pero también podría analizarse la posibilidad de atribuirle responsabilidad a título de autoría por medio de la extensión que hace el art. 31 CP del actuar en lugar de otro.

c) En relación con los demás *obligados tributarios previstos en el art. 35 LGT*, muy brevemente se puede decir que *a priori* no es posible realizar una lista taxativa de todos los posibles sujetos que pueden quedar obligados, no solo porque un análisis detallado de estas figuras jurídico-tributarias requeriría un trabajo de dedicado exclusivamente a ello, sino además porque la misma LGT realiza una enumeración amplísima para poder contener todas las diversas posiciones jurídicas subjetivas, conservando como rasgo común el quedar obligadas frente a la Administración. En consecuencia y en concordancia con todo lo dicho hasta ahora, es necesario analizar en cada caso la concreta relación jurídico-tributaria entre el respectivo sujeto y la Administración, su presupuesto de hecho, su objeto y su

<sup>86</sup> MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 288 ss.

<sup>87</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 288 ss.

<sup>88</sup> Advierten MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, 289 s., que "(...) esta reclamación, no obstante, no viene regulada por el ordenamiento tributario, reconociendo meramente el art. 41.6 LGT el derecho del responsable al reembolso frente al deudor principal, pero en los términos previstos en la legislación Civil. Con lo que será la genérica acción de enriquecimiento sin causa, por el cauce jurídico-privado, la que habría de emprender el responsable".

fundamento. Entre los enumerados, no obstante, ya fueron analizados los obligados tributarios previstos en los literales a) los contribuyentes, b) los sustitutos del contribuyente), d) los retenedores y e) los obligados a practicar ingresos a cuenta, del numeral 1º y, también, los responsables tributarios previstos en el numeral 5º.

En todo caso, como ya lo expresara *supra*, la descripción típica del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP obliga a entender que son el contribuyente (en el injusto de defraudación tributaria del contribuyente) y los obligados a realizar pagos a cuenta (el retenedor y el obligado a practicar ingresos a cuenta, en el injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta) los únicos posibles autores del delito. Los únicos sujetos tributarios que pueden llegar a dominar el riesgo típico. Con esta restricción del ámbito de posibles riesgos típicos para el interés patrimonial de la Hacienda Pública de conseguir la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material principal contributiva o de pagar a cuenta, el legislador excluye del ámbito de lo punible, declara tácitamente irrelevantes, el resto de posibles riesgos.

d) Finalmente, como quedó anotado, un sector doctrinal interpreta que el *representante legal o voluntario* forma parte del círculo de sujetos activos del delito de defraudación tributaria (arts. 45 y 46 LGT). Esta interpretación constituye un esfuerzo loable de solucionar algunas de las lagunas de punibilidad que pueden ocasionarse como consecuencia de la interpretación del delito de defraudación tributaria como un delito especial, de manera muy relevante para considerar *intra-nei* directamente al asesor fiscal. Esta alternativa fue una propuesta interesante bajo la vigencia del CP anterior debido a que la cláusula general del art. 15 bis se limitaba a regular las hipótesis de actuación en nombre de una persona jurídica y no aludía a los supuestos de actuación en nombre de personas físicas ni a los casos de representación de las uniones sin personalidad jurídica. Sin embargo, estos inconvenientes fueron superados con la regulación del art. 31 CP 1995 y la reforma del CP por la LO 15/2003, de 25 de noviembre<sup>89</sup>. No obstante, tanto en la regulación anterior del actuar en lugar de otro como en la actual, la ampliación del círculo de posibles autores en virtud de una interpretación amplia del tipo penal fue bastante discutida<sup>90</sup>. Y en la actualidad es claro que para las conductas de autoría que se funden en una relación de representación voluntaria o legal, la fórmula del actuar en lugar de otro prevista en el art. 31 CP proporciona una buena solución al problema del representante (pudiendo ser éste el asesor fiscal), conforme a un respeto más estricto del principio de legalidad.

En suma, pueden ser autores del delito de defraudación tributaria el contribuyente (incluidos aquí los titulares del beneficio fiscal obtenido indebidamente y los

<sup>89</sup> Cfr., p. ej., MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, PE, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 637.

<sup>90</sup> Así lo reconoce, en todo caso, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, PE, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 637.

titulares de la devolución disfrutada indebidamente), el retenedor y el obligado a realizar ingresos a cuenta. Y, por su parte, no lo podrán ser el sustituto, los responsables tributarios, el representante y los demás obligados tributarios del art. 35 LGT.

Para terminar, cabe señalar que quienes defendemos la postura según la cual el delito de defraudación tributaria es un delito especial debatimos, además, acerca de qué clase de delito especial se trata. Para un sector de la doctrina se trata de un delito de infracción del deber, para otro sector se trata de un delito especial de dominio (o de posición) y para un último sector (en el cual me incluyo), se trata de un delito especial mixto, de infracción de deber y de dominio. La distinción entre delitos comunes y delitos especiales, como quedó dicho, no es meramente formal sino que tiene, además, un fundamento material en virtud del cual se explica la limitación de la autoría en los delitos especiales a determinadas categorías de sujetos. En consecuencia, este debate sugiere además discutir sobre la determinación del fundamento material de la limitación de la autoría a un círculo concreto de sujetos (cualificados), puesto que ello condiciona tanto el tratamiento de la participación de los *extranei* en el delito de defraudación tributaria, así como la cuestión relativa a la comunicabilidad de las circunstancias y, entonces, a la posibilidad de atenuarle o no la pena a estos por no concurrir en ellos la cualidad especial (ser titulares de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del contribuyente, y ser titulares 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). Este análisis, sin embargo, será objeto de estudio en un trabajo posterior.

## 5. Conclusiones

Desde mi punto de vista, 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. Es decir, conforme a la interpretación del art. 305 CP que se propone en este trabajo, en conexión con la definición del bien jurídico, interpreto que el círculo de posibles autores está compuesto exclusivamente por el contribuyente y por el pagador a cuenta (retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta).

En mi opinión, considero que el análisis en esta materia debe ir más allá de la simple reconducción de las distintas categorías tributarias (de sujetos tributarios) a las categorías jurídico-penales. Hay que diferenciar e indagar por el fundamento

(en cuanto criterio justificador) de las distintas obligaciones jurídico-tributarias de los diferentes sujetos que pueden acabar interviniendo en la comisión de un delito de defraudación tributaria para poder definir el círculo de posibles autores: del contribuyente, del sustituto del contribuyente, de los demás obligados tributarios, de los representantes y de cualquier otro. Esto es así porque cuando se habla de sujetos tributarios en la doctrina tributaria, se parte de la base de que dicha denominación contiene muy diversas posiciones jurídicas subjetivas, que solo tienen como rasgo común el quedar obligadas al cumplimiento de deberes tributarios, pero de contenido y naturaleza muy distintos; por ejemplo, pueden ser pecuniarias o formales, en relación con tributos propios o ajenos. El problema central está, por consiguiente, relacionado con la delimitación del deber jurídico extrapenal concreto, con la configuración de la obligación jurídico-tributaria material, que es el sustrato del objeto material.

En este sentido, entiendo que el autor del injusto de defraudación tributaria (en su primera modalidad típica) solo puede serlo el titular de la obligación tributaria (principal) contributiva. Un sujeto adquiere la obligación tributaria (principal) contributiva cuando realiza un hecho imponible que es manifestación de capacidad económica y que da nacimiento a la obligación de pagar un tributo (y al cumplimiento de las obligaciones formales inherentes a la misma). En consecuencia, la característica principal, su cualificación especial, proviene de ser el “titular” de la capacidad económica manifestada por el hecho imponible, por realizar el hecho imponible, y, en consecuencia, de ser el titular del deber jurídico extrapenal de pagar un tributo<sup>91</sup>.

En relación con el injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta (segunda modalidad típica), entiendo que solo puede ser autor quien sea titular de la obligación de retener a cuenta o de la obligación de realizar ingresos a cuenta. Un sujeto adquiere la obligación de retener a cuenta cuando satisface una retribución en rendimientos en metálico a un tercero (que es en realidad el contribuyente) dando nacimiento a la obligación de retener una parte del importe de dicha retribución, para posteriormente declararla e ingresarla directamente en la Administración. Y un sujeto adquiere la obligación de realizar ingresos a cuenta cuando satisface una retribución en especie a un tercero (que es en realidad el contribuyente) dando nacimiento a la obligación de realizar un ingreso (pecuniario) a la Administración que equivale a un porcentaje de dicha contribución, que debe declarar y que se

<sup>91</sup> Esta capacidad económica se concreta, en las tasas, en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado; en las contribuciones, en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos; y en los impuestos, en la celebración de negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

asimila en su régimen jurídico y efectos a la retención. En consecuencia, la característica principal, la cualificación especial del sujeto, proviene de realizar los hechos generadores de las obligaciones tributarias materiales y, en consecuencia, de ser el titular del deber jurídico extrapenal de retener a cuenta o de realizar ingresos a cuenta.

La descripción típica del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP obliga a entender que son el contribuyente (en el injusto de defraudación tributaria del contribuyente) y los obligados a realizar pagos a cuenta (el retenedor y el obligado a practicar ingresos a cuenta, en el injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta) los únicos posibles autores del delito, en tanto en cuanto son los únicos sujetos tributarios que pueden llegar a dominar el riesgo típico. Con esta restricción del ámbito de posibles riesgos típicos para el interés patrimonial de la Hacienda Pública de conseguir la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material principal contributiva o de pagar a cuenta<sup>92</sup>, el legislador excluye del ámbito de lo punible, declara tácitamente irrelevantes, el resto de posibles riesgos, a saber, del sustituto, de los responsables tributarios, del representante y de los demás obligados tributarios del art. 35 LGT.

## Bibliografía

- ACALE SÁNCHEZ, María/GONZÁLEZ AGUDELO, Gloria: “Lección 7. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: TERRADILLOS BASOCO, Juan María (coord.): *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal. Tomo IV. Derecho Penal. PE (Derecho penal económico)*, Iustel, Madrid, 2012, 177-193
- ADAME MARTÍNEZ, Francisco D.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada, 2009
- APARICIO PÉREZ, José: *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia* (pról. de: MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel), Aranzadi, Pamplona, 1997
- AYALA GÓMEZ, Ignacio: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal* (pról. de: OLIVA GARCÍA, Horacio), Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense/Civitas, Madrid, 1988
- AYALA GÓMEZ, Ignacio: “Antecedentes legislativos de los ‘Delitos contra la Hacienda Pública’”, en: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio (dir./coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, 23-62
- BACIGALUPO ZAPATER, Enrique: “El delito fiscal en España”, en: *RFDUCM* 56, 1979, 79-98
- BACIGALUPO ZAPATER, Enrique: “El nuevo delito fiscal”, en: *APen* 1995, 883-893
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid, 1978
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina: *Delitos contra la*

<sup>92</sup> Esta es la definición que propongo de bien jurídico inmediato protegido por el delito de defraudación tributaria: “la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material principal contributiva o de pagar a cuenta”.

- Hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel/BACIGALUPO SAGGESE, Silvina: *Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2010
- 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”, en: *Eguzkilore* 14-2000, 5-46
- BOIX REIG, (Francisco) Javier: “Capítulo XXVI. Delitos contra la Hacienda Pública”, en: VIVES ANTÓN, Tomás Salvador/BOIX REIG, Javier/ORTS BERENGUER, Enrique/CARBONELL MATEU, Juan Carlos/GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis: *Derecho Penal, PE*, 3.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, 590-610
- BOIX REIG, (Francisco) Javier/MIRA BENAVENT, Javier: “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social”, en: VIVES ANTÓN, Tomás Salvador (coord.): *Comentarios al Código Penal de 1995*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, 1498-1518
- 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, 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, 323-333
- CALVO ORTEGA, Rafael: *Curso de Derecho Financiero, PG*, 21.ª ed., Civitas/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2017
- CARRETERO PÉREZ, Adolfo: “El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública”, en: *CT* 1985 (53), 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 ferenda* (pról. de: HERRERA, Pedro M.), Aranzadi, Cizur Menor, 2012
- CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: “La responsabilidad penal del asesor fiscal”, en: *Impuestos I*, 2003, 203-220
- CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Bosch, Barcelona, 2003
- CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones. Adaptado a la Reforma penal de la L.O. 5/2010*, Bosch, Barcelona, 2011
- CÓRDOBA RODA, Juan: “El nuevo delito fiscal”, en: *RJC* 4 (1985), 919-944
- CÓRDOBA RODA, Juan: “La nueva Ley de delitos contra la Hacienda Pública: Principios informadores de la Reforma de 1985. El nuevo delito fiscal”, en: MORALES PRATS, Fermín (dir.)/PRATS. CANUT, Miguel/VALLE MUÑIZ, José Manuel/VALADÁS JANÉ, Carlos (coords.): *I Jornadas italo-españolas. “El nuevo Derecho penal económico: aspectos fiscales y laborales”*, Gráficas Signo, Barcelona, 1987, 9-26
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel: *El error sobre elementos normativos del tipo penal*, La Ley, Madrid, 2008

- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel: “El error en Derecho penal económico”, en: SERRANO-PIEDRECASAS, José Ramón/DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dirs.): *Cuestiones actuales de Derecho penal empresarial*, Colex, Madrid, 2010, 39-61
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel: “Imputación subjetiva y problemas de error en el Derecho penal económico y empresarial”, en: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu/GÓMEZ MARTÍN, Víctor, (dirs.)/VALIENTE IVÁÑEZ, Vicente (coord.): *Fraude a consumidores y Derecho Penal. Fundamentos y talleres de leading cases*, Edisofer/B de F, Madrid/Montevideo/Buenos Aires, 2016, 199-233
- ENRÍQUEZ SANCHO, Ricardo: “Consideraciones sobre el Delito fiscal”, en: *CT* 1985 (53), 65-76
- 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, 111-122
- 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.<sup>a</sup> ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, 765-790
- GARCÍA CAVERO, Percy: *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación* (pról. de: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María), Bosch, Barcelona, 1999
- GARCÍA CAVERO, Percy: “La prohibición de regreso en las labores de asesoramiento. El caso del salvataje financiero del banco Wiese Ltda”, en: *El sistema penal normativista en el mundo contemporáneo. Libro homenaje al profesor Günther Jakobs en su 70 aniversario*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2008, 381-410
- GÓMEZ MARTÍN, Víctor: “La responsabilidad penal del asesor fiscal (a propósito de la STS 1231/1999, de 26 de julio, ponente Joaquín Delgado García)”, en: SERRANO-PIEDRECASAS, José Ramón/DEMETRIO CRESPO, Eduardo (dirs.): *El Derecho penal económico y empresarial ante los desafíos de la Sociedad mundial del riesgo*, Colex, Madrid, 2010, 259-273
- 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.<sup>a</sup> ed., 2011, 669-685
- GÓMEZ MARTÍN, Víctor: “Los delitos especiales y el art. 65.3 del Código Penal español”, en: ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.): *La responsabilidad en los “delitos especiales”. El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 99-229
- GÓMEZ VERDESOTO, Marta: “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, en: *QF* 1998-15, 9-17
- GRACIA MARTÍN, Luis: “La responsabilidad penal del asesor fiscal por el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español”, en: *SE* 2 (1987), 1-26
- GRACIA MARTÍN, Luis: *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal I. Teoría General* (pról. de: CERESO MIR, José), Secretariado de publicaciones. Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1985
- GRACIA MARTÍN, Luis: “Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario. (Las ‘funciones del tributo’ como bien jurídico)”, en: *APen* 1994-10, 183-217

- HADWA ISSA, Marcelo: “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”, en: *PCrim* 3 (2007), 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
- LAMARCA PÉREZ, Carmen: “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”, en: *RDFHP* 178 (1985), 743-797
- LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel: “Tipos de delito: clases”, en: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel (dir.): *Enciclopedia Penal Básica*, Comares, Granada, 2002, 1197-1204
- LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel: *Lecciones de Derecho Penal, PG*, 3.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016
- MARTÍN DÉGANO, Isidoro: “La responsabilidad penal del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria”, en: *CaT* 1/2001, 2-27
- MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/TEJERIZO LÓPEZ, José M./CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017
- MARTÍNEZ, Iker: “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6. A la vez un comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 y 8 de abril de 2008”, en: *RGDP* 20 (2013), 1-17
- MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, Erik: “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, en: *REDUR* 13/2015, 269-305
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos: *El delito fiscal* (pról. de: FERNÁNDEZ ALBOR, Agustín), Montecorvo, Madrid, 1982
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos: “El delito de defraudación tributaria. Artículo 349”, en: COBO DEL ROSAL, Manuel (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (coord.): *Comentarios a la legislación penal. Delitos contra el secreto de las telecomunicaciones (“escuchas telefónicas”), delitos contra la Hacienda Pública (“delito fiscal”)*, t. VII, Edersa, Madrid, 1986, 221-303
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos: *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social. Estudio de las modificaciones introducidas por la LO 6/1995, de 29 de junio*, Tecnos, 1995
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos: “El delito de defraudación tributaria”, en: *RP* 1 (1998), 55-66
- 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, 69-104
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos: “Lección XXX. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis (dir.): *Derecho Penal, PE*, 4.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 515-521

· Este autor se cita a lo largo de todo el texto y también aquí en la bibliografía final como “MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos” buscando una adecuada identificación del mismo. No obstante, hay que tener en cuenta que el autor con anterioridad a 1995 firmaba sus trabajos como “MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos”.

- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel: *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2003
- MARTÍNEZ IZQUIERDO, Severino: *El delito fiscal*, Rialp, Madrid, 1989
- MERINO JARA, Isaac (dir.)/LUCAS DURÁN, Manuel (coord.)/FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio/GARCÍA CALVENTE, Yolanda/GARCÍA LUIS, Tomás/MANZANO SILVA, Elena/RUIZ GARIJO, Mercedes/SESMA SÁNCHEZ, Begoña/VAQUERA GARCÍA, Antonio/VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio: *Derecho Financiero y Tributario*, PG, 6.ª ed., Tecnos, Madrid, 2017
- MERINO JARA, Isaac/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis: “La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional”, en: *RDFHP* 233 (1994), 981-1004
- MERINO JARA, Isaac/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis: *El delito fiscal*, 2.ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, 53-67
- MESTRE DELGADO, Esteban: “Delitos contra la hacienda pública y la seguridad social”, en: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel (dir.): *Enciclopedia Penal Básica*, Comares, Granada, 2002, 406-410
- MORALES PRATS, Fermín: “Acotaciones a la reforma en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales”, en: *RTL* VIII, 1986, 355-374, 553-563
- MORALES PRATS, Fermín: “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (dir.)/MORALES PRATS, Fermín (coord.): *Comentarios a la Parte Especial del Derecho penal*, 10.ª ed., Aranzadi/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2016, 1031-1097
- MORILLAS CUEVA, Lorenzo: “Lección 26. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: COBO DEL ROSAL, Manuel (coord.): *Derecho penal español*, PE, 2.ª ed., Dykinson, Madrid, 2005, 629-639
- MORILLAS CUEVA, Lorenzo: “Capítulo 29. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: MORILLAS CUEVA, Lorenzo (coord.): *Sistema de Derecho penal español, Parte Especial*, 2.ª ed., Dykinson, Madrid, 2016, 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: *Derecho Penal*, PE, 21.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017
- de la PEÑA VELASCO, Gaspar: *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Conserjería de Economía, Hacienda y Empleo, Murcia, 1984
- 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”, en: *Estudios penales en homenaje a Enrique Gimbernat*, Edisofer, Madrid, 2008, t. II, 2008, 1419-1452
- 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”, en: ROBLES PLANAS, Ricardo (dir.): *La responsabilidad en los “delitos especiales”*. *El debate doctrinal en la actualidad*, B de F, Buenos Aires/Montevideo, 2014, 1-57

- 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”, en: *RTT* 63 (2003), 71-136
- PONT CLEMENTE, Joan-Francesc: “Responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales”, en: *AEDAF, Temas Tributarios de Actualidad*, 2004, 1-30
- QUERALT JIMÉNEZ, Joan J.: *Derecho penal español, PE*, 7.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: “El nuevo delito fiscal”, en: *RDFHP* 173 (1978), 1313-1358
- RANCAÑO MARTÍN, M<sup>a</sup> 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 BEREIJO, Álvaro: “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”, en: *RIDT* 4 (1997), 61-90
- RODRÍGUEZ LÓPEZ, Pedro: *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona, 2008
- RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo: *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, Madrid, 1974
- RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo: “El nuevo delito fiscal”, en: *REDF* 15-16, 1977, 703-725
- de ROSELLÓ MORENO, Carlos: “Cuestiones sobre el delito de defraudación tributaria”, en: *CPC* 2007, 93-126
- 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<sup>a</sup> Ángeles: “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la Administración pública”, en: *RDPCr* 8 (2001), 127-165
- RUEDA MARTÍN, M<sup>a</sup> Ángeles: “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública en el Código Penal español”, en: *RDPC* 2004-7, 129-172
- SALÀS DARROCHA, Josep Tomàs: “Asesoría tributaria y delito fiscal”, en: *RTT* 58 (2002), 101-116
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, Madrid, 2007
- SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier: *El denominado “delito de propia mano”. Respuesta a una situación jurisprudencial* (pról. de: BACIGALUPO ZAPATER, Enrique), Dykinson, Madrid, 2004
- SANTIESTEBAN RUIZ, Alfonso: “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en: ARROYO ZAPATERO, Luis/BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio/FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos/GARCÍA RIVAS, Nicolás/SERRANO PIEDECASAS, José Ramón/TERRADILLOS BASOCO, Juan María (dirs.)/NIETO MARTÍN, Adán/PÉREZ CEPEDA, Ana Isabel (coords.): *Comentarios al Código Penal*, Iustel, Madrid, 2007, 681-691

- SEOANE SPIEGELBERG, José Luis: “El delito de defraudación tributaria”, en: GARCÍA NOVOA, César/LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.): *Temas de Derecho penal tributario* (pról. de: SIMÓN ACOSTA, Eugenio), Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, 79-106
- SERRANO 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
- 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, 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”, en: *Impuestos VIII*, 1992, 5-19