

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: LA PARTICIPACIÓN DEL ASESOR FISCAL

Carlos David Delgado Sancho

Inspector de Hacienda del Estado

Investigador Independiente (España)

Title

The crime against the Public Treasury: the participation of the tax advisor

Resumen

El asesor fiscal colabora con la Administración para que los tributos se ingresen puntualmente en la correspondiente Hacienda Pública, posibilitando que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias, pero lejos de ensalzar su función social, asumen toda una serie de responsabilidades civiles, administrativas, tributarias y penales, agravadas por unas normas tributarias de difícil comprensión y susceptibles de interpretaciones varias. No se debería restringir el secreto profesional del asesor fiscal, máxime cuando son los más interesados en luchar contra el fraude fiscal, pero ante la posibilidad de participar en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, verán muy mermada su libertad de asesoramiento.

Palabras clave

Objetivos Inspección, representación voluntaria, liquidación vinculada a delito, responsabilidad personas jurídicas, participación delito contra la Hacienda Pública.

Abstract

The tax advisor collaborates with the Administration so that taxes are promptly entered into the corresponding Public Treasury, allowing taxpayers to fulfill their tax obligations, but far from extolling their social function, they assume a whole series of civil, administrative, tax and criminal responsibilities, aggravated by tax rules that are difficult to understand and susceptible to various interpretations. The professional secrecy of the tax advisor should not be restricted, especially when they are the most interested in fighting tax fraud, but given the possibility of participating in the commission of a crime against the Public Treasury, they will be greatly reduced their freedom of advice.

Keywords

Objectives Inspection, voluntary representation, liquidation related to crime, liability of legal persons, participation in crime against the Public Treasury.

Fecha de recepción: 24/09/2019/Fecha de aceptación 25/11/2019/Fecha de revisión el 2/12/2019

SUMARIO

1. Introducción
2. Evolución legislativa del delito contra la Hacienda Pública
3. La representación del asesor fiscal ante la Inspección de los Tributos
 - 3.1. La responsabilidad civil del asesor fiscal
 - 3.2. La prueba obtenida por la Inspección: ¿Prueba ilícita? ¿Prueba irregular?
4. Tipos del delito contra la Hacienda Pública
 - 4.1. Tipos y penas correspondientes a las personas físicas
 - 4.2. Penas correspondientes a las personas jurídicas
 - 4.3. Suspensión de la pena de prisión
 - 4.4. El principio *non bis in idem*
5. Elementos del delito contra la Hacienda Pública
6. Características peculiares del delito contra la Hacienda Pública
 - 6.1. Cuantificación de la cuota defraudada
 - 6.2. Liquidaciones vinculadas (o no) a delito
 - 6.3. Regularización voluntaria
 - 6.4. Prescripción del crédito tributario
 - 6.5. El cobro de la liquidación vinculada a delito
 - 6.6. El sobreseimiento del expediente
7. La cooperación del asesor fiscal en el delito contra la Hacienda Pública
 - 7.1. Autoría y principio de accesoriedad
 - 7.2. Responsabilidad criminal de las personas jurídicas
 - 7.3. La teoría del levantamiento del velo
 - 7.4. La cooperación necesaria del asesor fiscal
8. Bibliografía

1. Introducción

La Hacienda Pública tiene que financiar un sector público sobredimensionado, ineficaz, corrupto y quebrado, o por mejor decir, las innumerables Haciendas Públicas que jalonan este territorio que se llama España tienen que financiar, primero, la propia Administración en la que se integran, segundo, al sector público que de ellas dependen pero, en realidad, son los empresarios quienes, además de crear empleo, financian al sector público –todos vivimos de las empresas–, si bien ambas funciones son excluyentes, pues solo se pueden incrementar los salarios y crear empleo, si el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es moderado, en otras palabras, cuanto más elevado sea el tipo del impuesto sobre sociedades más difícil será generar puestos de trabajo, obviamente, también se podría crear empleo reduciendo las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, pero teniendo en cuenta que dicho sistema está quebrado, la mejor opción es reducir la carga tributaria del impuesto sobre sociedades, lo que supondría una ventaja competitiva para nuestras empresas. Los políticos antes de subir o bajar impuestos, deberían adoptar las medidas necesarias para reducir el fraude fiscal a su mínima expresión, así como fijar los objetivos que persiguen con tales medidas, reducir la deuda pública, crear empleo, acometer nuevas inversiones, etc., sin olvidar que por la vertiente del gasto también hay mucho margen de maniobra, dada la ingente cantidad de gasto improductivo y la multitud de organismos inútiles.

Centrándonos en la financiación del sector público, lo primero que hay que destacar es que dicha función es compleja, no ya solo por la elemental razón de que los empresarios tienen que pagar sus propios impuestos, sino porque se han convertido en recaudadores, *gratis et amore*, al servicio de la Hacienda Pública, la cual incrementa incesantemente la presión fiscal indirecta, siendo buena prueba de ello la información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas y la documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales, reguladas en el Real Decreto 634/2015, así como el suministro inmediato de información, establecido en el Real Decreto 596/2016, lo que vulnera el artículo 3.2 de la Ley general tributaria que basa la aplicación del sistema tributario, entre otros, en el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, todo ello aderezado con una legislación en constante cambio que admite múltiples interpretaciones –hay artículos que cuánto más se leen más dudas surgen–, de modo que hemos transformado a nuestro empresario en jurista de reconocido prestigio que anualmente debe conocer, aplicar e interpretar el ingente número de normas tributarias que publican las diferentes Administraciones tributarias, sin olvidar que también deberá ser un experto informático pues la Hacienda Pública no admite las declaraciones en papel. El empresario delega en el asesor fiscal el cumplimiento de la compleja norma tributaria, pero la Hacienda Pública, lejos de considerarlo un eslabón esencial en la financiación del gasto público y en la lucha contra el fraude fiscal, lo incrimina, restringiendo su secreto profesional y su libertad de asesoramiento, debiendo emprender un camino tortuoso si quiere impugnar las liquidaciones tributarias, primero en vía

económico-administrativa, para continuar después en la jurisdicción contencioso-administrativa, orden jurisdiccional en el que todo se presume y nada se investiga, aunque se vulneren los derechos fundamentales del contribuyente.

Como decíamos, la Hacienda Pública se caracteriza por su ineficacia, pues no persigue el fraude fiscal real, sino los errores del contribuyente –fraude fiscal aparente–, propiciados por una legislación caótica, de hecho, los objetivos de la Inspección de los Tributos se miden en función de la deuda liquidada, identificando deuda liquidada con fraude fiscal, cuando la realidad es muy otra, pues solo se puede hablar de fraude fiscal cuando se imponen sanciones tributarias por infracciones muy graves o graves, o hay condena por delito contra la Hacienda Pública, en definitiva, los objetivos de la Inspección siempre han sido recaudatorios, pero la deuda instruida se ha imputado de diferente forma –al Inspector o al contribuyente– a lo largo del tiempo, en un principio, la deuda se imputaba al Equipo de Inspección, lo que de forma indirecta vulneraba la presunción de inocencia, después al contribuyente, incriminación que vulneraba directamente el citado derecho fundamental, actualmente¹, la deuda instruida se vincula a las retribuciones variables del Inspector, lo que también vulnera la presunción de inocencia, al aplicarse el baremo a cada sujeto inspeccionado, presumiéndose, en todos los casos, la culpabilidad del contribuyente e imposibilitando que el Inspector sea imparcial, ya que su retribución y su promoción dependen de la deuda que instruya, no obstante, el mayor problema es que los objetivos recaudatorios de la Inspección de los Tributos fomentan el fraude fiscal e incentivan la economía sumergida, de manera que España recauda poco en comparación con países de nuestro entorno con tipos impositivos similares, por tanto, antes de subir impuestos hay que reducir el fraude fiscal a límites tolerables, máxime teniendo en cuenta que la ineficacia de la Hacienda Pública se reduplica, pues tampoco es capaz de recaudar la deuda que instruye, por no hablar del lastre que suponen los objetivos de la Inspección para la economía nacional (nuestras empresas pierden competitividad, pues ningún país de la OCDE asigna objetivos recaudatorios a sus servicios de inspección), el quebranto de la justicia tributaria reconocida en el artículo 31 de la Constitución (al defraudador le es indiferente que suban los impuestos, incluso comparativamente estará en mejor posición respecto del cumplidor), de la vulneración del Código de Buenas Prácticas Tributarias, de la infracción de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, etc., pero los objetivos recaudatorios de la Inspección también ocasionan perjuicios en otros ámbitos, por ejemplo, en el territorial.

1. España vacía. Una de las causas de la despoblación son los objetivos recaudatorios de la Inspección. Es más fácil defraudar en Madrid que en Teruel, desde

1 Las retribuciones variables de los Inspectores se regulan en la Resolución de 27 de abril de 2018 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (desarrollada por la Instrucción 1/2018, de 7 de mayo) que ha derogado la Resolución de 24 de enero de 2008. Ambas disposiciones son nulas de pleno derecho, primero, por no estar publicadas, vulnerando el artículo 9.3 de la Constitución y el 131 de la Ley 39/2015, segundo, por contravenir la Ley 19/2013, pues ni siquiera están disponibles en internet, tercero, porque regulan la evaluación del desempeño y el artículo 20 del Estatuto Básico del Empleado Público (RDL 5/2015) no ha sido desarrollado mediante la pertinente ley estatal, ahora bien, las Delegaciones de Hacienda sí tienen objetivos de deuda, a repartir entre las Dependencias de Gestión, Inspección y Aduanas, que no se pueden publicar pues se comunican de forma verbal a sus responsables.

luego, hay menos posibilidades de ser inspeccionado en Madrid, pero lo que es seguro es que en Teruel, el más nimio riesgo fiscal será exhaustivamente comprobado.

2. Canarias. La disposición adicional tercera de la Constitución reconoce a Canarias un régimen económico y fiscal que, en lo atinente a la imposición directa, se materializa en la reserva para inversiones. De entrada, habrá que decir que los canarios, durante décadas, desde el punto de vista del gasto público, han sido muy solidarios, pues la inversión pública en las islas ha brillado por su ausencia. La reserva para inversiones en Canarias se regula en el artículo 27 de la Ley 19/1994, pero para acogerse a este beneficio fiscal –ocupa nueve páginas del Boletín Oficial del Estado– hay que cumplir tantos requisitos materiales y formales, y la Inspección está tan motivada para probar su incumplimiento, que en la práctica no se aplica pues, con independencia de la inseguridad jurídica, la imposición de sanciones arruina al inversor, pero además, en tiempos de crisis, el empresario no invierte –suficiente tiene con sobrevivir–, en definitiva, los incentivos a la Inspección no solo vulneran los derechos fundamentales de los canarios, sino el régimen fiscal que les brinda la Constitución, por ello, se deberían anular todos los beneficios fiscales relativos a la imposición directa y sustituirlos por un tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades del 12.50 por ciento, que disminuiría el paro e incrementaría la recaudación del citado tributo.

Ante este panorama, los objetivos de la Inspección de los Tributos deben modificarse, centrándose en la lucha contra el fraude fiscal y no en los errores del contribuyentes, dejando de ser eminentemente recaudatorios para convertirse en ariete que reduzca el fraude fiscal, pero eso requiere una serie de operaciones –definición, cuantificación y control– que a fecha actual son ignoradas por la Hacienda Pública. El concepto de fraude fiscal incluye como mínimo el fraude a la Hacienda Pública y a la Seguridad Social y no conocemos ningún estudio que analice conjuntamente estas magnitudes², si bien no sería descabellado incluir también el fraude en el gasto público, ya que la corrupción en el sector público está generalizada, por tanto, si el fraude fiscal no está definido, difícilmente puede cuantificarse y menos aún reducirlo a un porcentaje razonable, entre el 5 y el 10 por ciento del producto interior bruto, obviamente, la modificación de los objetivos requiere cambiar la forma de trabajar de la Inspección –eliminar trabajo burocrático– y la organización de la Hacienda Pública, reduciendo los puestos de libre designación a su mínima expresión, por otra parte, la Inspección no necesita más medios materiales y personales, sino nuevas herramientas para luchar contra el fraude fiscal, bajo el control y la autorización del Juez de lo contencioso³.

El cambio propuesto restablecería la justicia tributaria –el fraude fiscal no se negocia, la deuda tributaria sí–, disminuiría la conflictividad y mejoraría las maltrechas arcas públicas, respetando los derechos fundamentales del contribuyente, si bien habría que contar con el beneplácito de las élites

2 Ni siquiera la Ley general tributaria se ocupa del fraude fiscal.

3 El sistema se mantiene porque un tercio de los Inspectores ocupan puestos de libre designación, porcentaje que se eleva al cien por cien en la Dirección General de Tributos y en los Tribunales Económico-Administrativos.

extractivas, tan cómodas negociando a la baja la deuda tributaria con la Inspección —a mayor capacidad económica mayor poder de negociación—, como pleiteando con la Administración, con muchas posibilidades de que sus demandas sean estimadas, pues el orden jurisdiccional contencioso-administrativo es patrimonialista, incluso en el proceso penal les será fácil llegar a acuerdos con la Fiscalía, obteniendo importantes reducciones en las penas de prisión y en la multa.

2. Evolución legislativa del delito contra la Hacienda Pública

El delito contra la Hacienda Pública desde su creación por Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, hasta la última reforma llevada a cabo por Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, ha estado constituido por dos elementos, uno objetivo, pues la cuota defraudada debía superar determinada cantidad, otro subjetivo, ya que el delito contra la Hacienda Pública es un tipo exclusivamente doloso, si bien se ha fraguado en torno a tres direcciones, primero, la Administración tributaria asume paulatinamente las funciones del Juez instructor, segundo, se pasa de suprimir la prejudicialidad administrativa a suprimir la prejudicialidad penal, volviendo nuevamente a la prejudicialidad administrativa, por último, la condena adquiere una importante relevancia fuera del proceso, por ejemplo, en materia de contratación pública, subvenciones y ayudas públicas o de intervención y disciplina de entidades financieras, posibilitando la publicación de las sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública.

Las sucesivas leyes orgánicas que han ido modificando el delito contra la Hacienda Pública, son una muestra palpable de la inseguridad jurídica que reina en nuestro sistema tributario, si bien lejos de solucionar el problema lo han enquistado, con el agravante de vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes. Veamos, en síntesis, dichas reformas.

1. La Ley 50/1977 configuraba el delito fiscal como perseguible únicamente por la Inspección, la cual debía liquidar y sancionar para, una vez confirmados los citados actos administrativos por el Tribunal Económico Administrativo Central, poner los hechos en conocimiento del Fiscal, de forma que no se respetaba el principio *non bis in idem*, pues el mismo ilícito se sancionaba dos veces, en vía administrativa y penal.

2. La Ley orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, suprime la barrera antes citada de la prejudicialidad administrativa, por lo que el delito fiscal se podía perseguir tanto de oficio como a instancia de parte, por su parte, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley general tributaria, añade un apartado 6

al artículo 77 de la citada norma, del siguiente tenor⁴: «En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme».

3. La Ley orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, tipifica la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta y la obtención indebida de devoluciones, incorporando determinadas agravantes y la regularización voluntaria, como excusa absolutoria.

4. La Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, aprueba el Código penal actual, cuyo Título XIV del Libro II —«Delitos y sus penas»— regula los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, por tanto no los incluye en el título anterior relativo a los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico, lo que pone de manifiesto que hay una víctima bien definida, la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, que ha sido defraudada.

5. La Ley orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica el Código penal, inicia el camino para exigir la responsabilidad penal de las personas jurídicas, al establecer que cuando se imponga una pena de multa al administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica por hechos relacionados con su actividad, esta será responsable del pago de manera directa y solidaria, fijando la cuantía mínima punible, actualmente vigente, en 120.000 euros, publicándose días después la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, cuyo artículo 180.1 ordenaba pasar el tanto de culpa al Fiscal o a la autoridad judicial, si bien previamente se debía dar audiencia al interesado, puesta de manifiesto que fue suprimida por la Ley orgánica 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, sin que a fecha actual sepamos los motivos de dicho cambio, máxime teniendo en cuenta que dicha garantía ha sido repuesta por el artículo 253 de la vigente Ley general tributaria, para el supuesto de que se dicten liquidaciones vinculadas a delito.

6. La Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica el Código penal, primero, introduce la responsabilidad criminal de las personas jurídicas, segundo, pone fin a la polémica surgida entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo sobre la interrupción de la prescripción, que se produce cuando el procedimiento se dirige contra la persona indiciariamente responsable del delito, por último, atribuye a la Administración tributaria el cobro de la responsabilidad civil y de la multa, intereses de demora incluidos, por la vía de apremio.

4 La suspensión del procedimiento inspector, como señala Isabel Espejo Poyato («Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 388/2015), suponía que en los casos más graves de incumplimiento de las normas tributarias, la Administración quedaba despojada de su autotutela, operando el delito fiscal como una suerte de exención tributaria *contra legem*, al desaparecer la cuota tributaria y ser sustituida por la responsabilidad civil derivada del delito.

7. La Ley orgánica 7/2012 posibilita que la Inspección pueda dictar liquidaciones vinculadas a delito, de forma que la determinación de la cuota defraudada pasa a ser una cuestión prejudicial tributaria que debe resolverse en vía penal, lo que conlleva una duplicidad procedimental escasamente respetuosa con el derecho de defensa del contribuyente y con los principios de preeminencia del orden jurisdiccional penal, *non bis in idem* y de eficacia, pues el Inspector no tiene las armas adecuadas para luchar contra la delincuencia, en especial, si está organizada. La citada Ley orgánica 7/2012 ha sido desarrollada, en el ámbito estatal⁵, por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley general tributaria, añadiendo un Título VI —«Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública»— a la citada norma, cuya principal novedad, como decíamos, es que suprime la prejudicialidad penal y duplica las actuaciones sobre un mismo hecho punible, para conseguir un resultado provisional que suscitará interminables conflictos en fase de ejecución de sentencia, en definitiva, volvemos al año 1977, pues ahora impera la prejudicialidad administrativa.

8. La Ley orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, habilita a los Letrados de la Administración de Justicia para ordenar la publicación de las mismas en el Boletín Oficial del Estado, a no ser que el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia, señalando su exposición de motivos que la modificación de la Ley orgánica del poder judicial se cohonestaba con la modificación parcial de la Ley general tributaria, «que regula la posibilidad de publicar la identidad de quienes causan un mayor perjuicio económico a la Hacienda Pública, y por ende a toda la sociedad, introduciendo importantes excepciones al principio general de reserva tributaria establecido en el artículo 95 bis de la misma, excepción que se hace precisamente a la luz de tales principios».

El artículo 3 de la Ley de enjuiciamiento criminal establece una cuestión prejudicial devolutiva cuando la misma fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, por lo que, como indica Martín Queralt⁶, este supuesto deberá deferirse al Juez de lo contencioso, cuyo pronunciamiento tendrá en cuenta el Juez de lo penal, sin embargo, el artículo 10.1 de la Ley orgánica del poder judicial señala que «a los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente», antinomia que ha sido resuelta por el Tribunal Supremo (STS 2ª, 27.11.2018, recurso 996/2017) en estos términos: «El tema puede ser discutible y dudoso. Pero lo que no es nada dudosa es la posición clara y firmemente consolidada en esta Sala. Basta recor-

5 Las provincias vascongadas y Navarra han seguido la misma estela: Álava, Norma foral 19/2016, de 23 de diciembre; Guipúzcoa, Norma foral 1/2017, de 9 de mayo; Vizcaya, Norma foral 2/2017, de 12 de abril; Navarra, Ley foral 28/2016, de 28 de diciembre. Pero mientras el concierto económico se ha modificado por Ley 10/2017, en Navarra no se ha modificado el convenio económico, por lo que de prevalecer la Ley 28/1990, el pase del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o al Juzgado, conlleva la suspensión de las actuaciones de inspección.

6 Juan Martín Queralt. «La ley del péndulo en el delito fiscal (a propósito de las cuestiones prejudiciales devolutivas)». *Carta Tributaria*, n.º 53-54.

dar como botón de muestra la sentencia 104/2013, de 19 de febrero: "Como ya ha recordado esta Sala en relación con el tema de las cuestiones prejudiciales en el proceso penal el artículo 3.1 de la Ley orgánica 6/1985 dispone que la jurisdicción es única y se ejerce por los Juzgados y Tribunales previstos en esta ley, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución a otros órganos. Como consecuencia de este principio de unidad de jurisdicción, que no permite hablar de distintas jurisdicciones sino de distribución de la jurisdicción única entre diversos órdenes jurisdiccionales, el artículo 10.1 de la Ley orgánica del poder judicial establece el principio general de que a los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente (...) Esta regla viene también avalada por el reconocimiento en el artículo 24.2 de la Constitución del derecho fundamental a un proceso público sin dilaciones indebidas, que aconseja que en un mismo litigio se resuelvan aquellas cuestiones previas tan íntimamente ligadas a la cuestión litigiosa que sea racionalmente imposible su separación, sin necesidad de diferirla a un nuevo y dilatorio proceso —con todas sus instancias— ante otro orden jurisdiccional (...) El artículo 10.2 de la Ley orgánica 6/1985 añade como excepción que 'no obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de esta determinará la suspensión del procedimiento, mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quien corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca' (...) En consecuencia la regla general del citado artículo 10.1 —que deroga las denominadas cuestiones prejudiciales devolutivas, cuyo conocimiento era obligado deferir a otro orden jurisdiccional— tiene como excepción aquellos supuestos en que la cuestión prejudicial tenga una naturaleza penal y condicione de tal manera el contenido de la decisión que no pueda prescindirse de su previa resolución por los órganos penales a quien corresponda (...) Ahora bien la regla contenida en el artículo 10.1 de la Ley orgánica del poder judicial no se encuentra limitada por excepción alguna que se refiera a cuestiones de naturaleza civil, administrativa o laboral que se susciten en el orden jurisdiccional penal, por lo que ha de estimarse que esta norma posterior y de superior rango ha derogado tácitamente lo prevenido en el artículo 4 de la decimonónica Ley de enjuiciamiento criminal". En definitiva, en el orden penal no hay cuestiones prejudiciales devolutivas, si bien el artículo 954.1.e) de la Ley de enjuiciamiento criminal admite el recurso de revisión "cuando, resuelta una cuestión prejudicial por un Tribunal penal, se dicte con posterioridad sentencia firme no penal competente para la resolución de la cuestión que resulte contradictoria con la sentencia penal"».

3. La representación del asesor fiscal ante la Inspección de los Tributos

El procedimiento inspector, salvo lo dispuesto en el artículo 251 de la Ley 58/2003, termina dictando las pertinentes liquidaciones tributarias, pero las mismas pueden estar vinculadas a delito o no, desde luego, el supuesto normal es que el contribuyente no haya incurrido en delito contra la Hacienda Pública, aunque lo más probable es que se firmen actas a ingresar, incluso acompañadas de alguna propuesta de sanción. En la exposición que sigue vamos a suponer

que la Inspección se limita a comprobar una sociedad que se ha deducido una factura falsa por importe de 450.000 euros, de forma habrá incurrido en delito por el impuesto sobre sociedades y en infracción muy grave por dejar de ingresar el impuesto sobre el valor añadido. Tomamos este ejemplo porque el Inspector tendrá que aplicar dos tipos de normas que se rigen por principios completamente distintos, pero antes de entrar en el fondo del tema hay que resolver los posibles problemas que plantea la representación voluntaria del asesor fiscal, que se encontrará en una encrucijada, pues debe colaborar con la Inspección en lo atinente al impuesto sobre el valor añadido, pero ninguna obligación tiene de colaborar en lo que se refiere al impuesto sobre sociedades.

El modelo normalizado de representación voluntaria solo habilita al asesor fiscal para representar a su cliente en el procedimiento de comprobación e investigación, así como en los procedimientos sancionadores posteriores, pero nada dice de procedimientos penales, por lo que surgen dos problemas, primero, posible responsabilidad del asesor fiscal frente a su principal, segundo, licitud de la prueba así obtenida.

3.1. La responsabilidad civil del asesor fiscal

De entrada habrá que decir que el modelo normalizado no detalla explícitamente los conceptos y ejercicios para los cuales se otorga la representación, insuficiencia de poder que en nada beneficia a la Hacienda Pública, pero salvado este escollo, hay que encuadrar las relaciones contractuales entre asesor fiscal y contribuyente, pese a la dificultad de distinguirlas del mandato⁷, en el contrato de arrendamiento de servicios (Cc 1544), no obstante, cuando el obligado tributario otorga su representación a un asesor fiscal para que se persone en el procedimiento inspector, estamos ante un contrato de mandato, regulado en los artículos 1709 y siguientes del Código civil, de los cuales nos interesan los artículos 1714 y 1719, el primero dice que «el mandatario no puede traspasar los límites del mandato», el artículo 1719 que «en la ejecución del mandato ha de arreglarse el mandatario a las instrucciones del mandante», por ello, si el asesor fiscal colabora con la Inspección en la comprobación del impuesto sobre sociedades, al estar solo autorizado para la representación ante procedimientos sancionadores, incurre en responsabilidad ante su principal, pero esta conclusión precipitada requiere un estudio más pausado, pues hay que plantear las siguientes cuestiones:

1. La carga de la prueba es radicalmente diferente en ambos tributos, en el impuesto sobre sociedades por *mor* del derecho a la presunción de inocencia, la prueba corre a cargo del Inspector, sin embargo, en el impuesto sobre el valor añadido la prueba, negada por la Inspección la realidad de la entrega del bien o la prestación del servicio, corresponde al contribuyente (STS 3ª, 12.02.2015, recurso 2859/2013), quien tendrá que acreditar

⁷ Véase la sentencia de 24 de abril de 2018 de la Audiencia Provincial de Valencia (6ª, recurso 888/2018) que condena a un asesor fiscal a reembolsar a su cliente los intereses y los recargos de apremio, el cual había satisfecho voluntariamente el importe de la sanción, al quedar acreditada su imprudencia profesional.

la realidad de dichas entregas o la prestación de los citados servicios, bien entendido que en ambos casos se admite la prueba por indicios (SSTS 2ª, 15.06.2000, recurso 1706/1998; 3ª, 25.10.2010, recurso 3951/2007), sin embargo, la prueba de la infracción por dejar de ingresar el impuesto sobre el valor añadido corresponde a la Inspección, pero el problema es que dicha prueba se obtiene en el procedimiento inspector y no en el procedimiento sancionador.

2. El asesor fiscal ninguna obligación tiene de colaborar con la Inspección en la comprobación del impuesto sobre sociedades, sin embargo, viene obligado a colaborar en la comprobación del impuesto sobre el valor añadido, bajo apercibimiento de sanción por resistencia, excusa u obstrucción a la actuación de la Inspección, asumiendo incluso la carga de la prueba.
3. El contribuyente, por boca de su asesor fiscal, tiene derecho a no declarar contra sí mismo en el impuesto sobre sociedades, pero pierde este derecho en el impuesto sobre el valor añadido, pues la carga de la prueba corresponde al obligado tributario.
4. El contribuyente, en el impuesto sobre sociedades, tiene derecho ser informado de la acusación formulada contra él, esto es, tiene derecho a saber qué deuda le imputa el sistema informático por el mero hecho de haber sido incluido en plan de inspección, o bien los puntos de baremo que resultarán de la comprobación del citado tributo, sin embargo, este derecho, en el impuesto sobre el valor añadido, es de carácter ordinario, pues solo se podrá ejercitar solicitando el acceso a dicha información, y en última instancia, a través del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, tal y como establece la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

A la vista de la sentencia de 10 de abril de 2019 (TS 3ª, recurso 4933/2017), dictada en interés de ley, podemos aventurar que el modelo normalizado de representación es un poder insuficiente para comparecer ante la Inspección de los tributos cuando se dictan liquidaciones vinculadas a delito, en efecto, la referida resolución dice: «No exige la normativa vigente un otorgamiento específico de apoderamiento en el seno del propio expediente sancionador cuando, como es el caso, se ha otorgado una representación expresa que se extiende al procedimiento de inspección y al procedimiento sancionador, comprensiva de las facultades que se reflejan en el modelo de representación en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo obrante en el expediente y suscrito por el representado y el representante».

Los problemas planteados, de no modificarse el modelo normalizado de representación, no tienen fácil solución, ya que el Inspector de Hacienda ha asumido las funciones del Juez instructor, pues el delito contra la Hacienda Pública se investiga en sede administrativa, por lo que a efectos de exonerar de responsabilidad civil al asesor fiscal algo ayudaría que en la primera visita dejase muy claro que su poder no alcanza a la responsabilidad penal de su cliente, como por otra parte consta en el propio modelo normalizado facilitado

por la Administración, sin embargo, la solución óptima sería que el Inspector, al primer indicio de criminalidad, lo haga constar en diligencia, con la finalidad de que el contribuyente prepare adecuadamente su defensa, obligación que surge del principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados, pero en ausencia de tales circunstancias, si al contribuyente le giran liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública y el asesor fiscal ha colaborado con la Inspección, por *mor* del artículo 1726 del Código civil, el asesor fiscal debe indemnizar a su cliente, al haberse extralimitado en su poder, si bien la demanda deberá presentarse en el plazo de cinco años, pues la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley de enjuiciamiento civil, ha modificado el artículo 1964 del Código civil, que ahora dispone: «Las acciones personales que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. En las obligaciones continuadas de hacer o no hacer, el plazo comenzará cada vez que se incumplan».

3.2. La prueba obtenida por la Inspección: ¿Prueba ilícita? ¿Prueba irregular?

Si el asesor fiscal colabora con la Inspección surge el problema de la validez de la prueba obtenida para dictar la liquidación vinculada al delito del impuesto sobre sociedades pues, en el orden penal, la presunción de inocencia traslada la carga de la prueba a la acusación, ya que nadie está obligado a probar su inocencia, de manera que la prueba de cargo debe ser suficiente, constitucionalmente obtenida, legalmente practicada y racionalmente valorada, lo que nos lleva al análisis del artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985 que, tras proclamar que en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe, afirma que «no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales», por tanto, la primera línea de defensa sería invocar la vulneración de los derechos fundamentales supra relacionados, esto es, presunción de inocencia, derecho a no declarar contra sí mismo y derecho a ser informado de la acusación, y de prosperar tal alegato, procede declarar la prueba ilícita y sobreseer el expediente, pero el artículo 11 antes citado habla de «indirectamente», por lo que también debemos plantearnos si la regularización del impuesto sobre el valor añadido se ve afectada por la obtención ilícita de la prueba. La respuesta es afirmativa, por ello, si la prueba es ilícita procede la anulación de ambas liquidaciones, la vinculada a delito porque se ha obtenido de forma ilícita, con vulneración de derechos fundamentales, la liquidación del impuesto sobre el valor añadido porque, a pesar de haberse obtenido de forma lícita, se basa en la anterior, debiendo aplicarse la doctrina del fruto podrido o manchado⁸ (*the tainted fruti*), o genéricamente, doctrina de los frutos del árbol envenenado (*the fruti o the poisonous tree doctrine*), si bien

⁸ Esta doctrina tiene su origen en la sentencia de la Corte Suprema Federal de los Estados Unidos de 24 de febrero de 1914 (*Weeks vs United States*), la cual señaló que las pruebas incautadas en la entrada y registro de un domicilio sin autorización judicial vulneraban la cuarta enmienda, pero fue en 1920 (*Sylverthorne Lumber co. vs United States*) cuando declaró, por primera vez, que la nulidad de la prueba no solo alcanzaba a las obtenidas violentando directamente derechos fundamentales, sino también a las fuentes de prueba derivadas de la misma.

el Tribunal Constitucional ha matizado la aplicación del citado artículo 11.1, desarrollando la doctrina de la conexión de antijuridicidad en la sentencia 81/1998, de 2 de abril, dictada por el Pleno, ya que no es la mera conexión de causalidad, ya sea natural o jurídica, la que permite extender los efectos de la nulidad a otras pruebas, sino precisamente la conexión de antijuridicidad, bien entendido como señala Navarro Massip⁹ que «la conexión de antijuridicidad se utiliza como criterio limitativo del alcance del precepto y en perjuicio de la protección del derecho fundamental, y no al revés».

Prueba irregular, como señala Miranda Estrampes¹⁰, sería aquella obtenida, propuesta o practicada con infracción de la normativa procesal que regula el procedimiento probatorio pero sin afectación nuclear de derechos fundamentales, esto es, se produce una vulneración de la legislación ordinaria, en especial, del artículo 46 de la Ley general tributaria que regula la representación voluntaria, si bien ya podemos anticipar que la estimación de este motivo solo supone la retroacción de las actuaciones, pues el artículo 112.6 del real Decreto 1065/2007 señala: «Cuando en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa se anule la resolución o la liquidación administrativa por falta o insuficiencia del poder de representación, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se debió acreditar la representación o se aportó el poder que se estima insuficiente y conservarán su validez las actuaciones y pruebas del procedimiento de aplicación de los tributos realizadas sin intervención del representante con el que se entendieron las actuaciones».

Lo correcto sería que al menor indicio de criminalidad, la Inspección de los Tributos pasase el tanto de culpa al Jgado o remitiese el expediente al Ministerio Fiscal, de modo que la adopción de medidas cautelares y la liquidación vinculada a delito, estuvieran controladas por el Juez, respetando así los derechos fundamentales del contribuyente.

4. Tipos del delito contra la Hacienda Pública

Las personas jurídicas no pueden cometer delitos, sin embargo, desde la entrada en vigor de la Ley orgánica 5/2010, responden criminalmente de los cometidos por sus principales, lo que ha supuesto una auténtica revolución en esta rama del derecho, que se regía por el principio *societas delinquere non potest*, por tanto, hay que distinguir entre autoría y responsabilidad, pues solo las personas físicas pueden cometer el delito contra la Hacienda Pública, si bien las sociedades mercantiles responden penalmente de los delitos cometidos por sus administradores, siendo compatibles las penas impuestas a los administradores y a la sociedad mercantil, siempre y cuando la responsabilidad de los primeros haya sido individualizada y se haya podido dirigir el procedimiento contra ellos, si bien el artículo 31 ter.1 del Código penal respeta el principio de proporcionalidad, al indicar que «cuando como consecuencia de los mismos hechos se

9 Jorge Navarro Massip. «El maquiavleslismo probatorio de la prueba ilícitamente obtenida en el proceso penal español». *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 5/2016.

10 Manuel Miranda Estrampes. «La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones». *Revista Catalana de Seguretat Pública*, n.º 5/2010.

impusiere a ambas la pena de multa, los Jueces o Tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquellos».

Rodríguez Almirón¹¹ señala que la determinación del bien jurídico protegido no es una cuestión pacífica, pues por tal se ha considerado el erario público en su aspecto recaudatorio, la solidaridad tributaria, el deber de lealtad del ciudadano en la contribución a las cargas públicas, la Hacienda Pública en su vertiente patrimonial, etc., citando las sentencias de la Sala Segunda de 27 de diciembre de 1990 (recurso s/n) que identifica el bien jurídico protegido con la justicia tributaria y la función que los impuestos han de desempeñar en un Estado Social y Democrático de Derecho, y la de 19 de mayo de 2005 (recurso 2475/2003) que motiva la punición en la inadmisibile vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática.

4.1. Tipos y penas correspondientes a las personas físicas

En lo atinente a las personas físicas, el Código penal castiga de diferente forma el delito contra la Hacienda Pública, pues establece, en los artículos abajo indicados, un tipo básico, otro atenuado y otro agravado, cuya tramitación se efectuara por el procedimiento abreviado y será enjuiciado por un Juzgado de lo penal, si el tipo es básico, o por una Audiencia Provincial, si el tipo es agravado. Los tipos abajo indicados son aplicables al asesor fiscal cuando participe en la comisión del delito contra la Hacienda Pública:

1. Tipo básico (CP 205.1): «El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años».
2. Tipo atenuado (CP 305.6): «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

¹¹ Francisco José Rodríguez Almirón. «Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública». *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 5/2017.

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».

3. Tipo agravado (CP 305 bis): «"El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de 2 a 6 años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros; b) que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal; c) que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito. En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 4 a 8 años».

4.2. Penas correspondientes a las personas jurídicas

La punición de las personas jurídicas se regula en el artículo 310 bis disponiendo que cuando, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis, una persona jurídica sea responsable del delito contra la Hacienda Pública, se le impondrán las siguientes penas: a) multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de 2 años; b) multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de 5 años¹².

Además de las citadas multas, se impondrá a la persona jurídica penalmente responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años, pudiendo imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones públicas, y, atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33.

¹² La responsabilidad penal de una persona jurídica llevará consigo su responsabilidad civil en los términos establecidos en el artículo 110 de este código de forma solidaria con las personas físicas que fueren condenadas por los mismos hechos (CP 116.3).

4.3. Suspensión de la pena de prisión

El artículo 308 bis regula esta materia, remitiéndose a los artículos 80 y siguientes, todos del Código penal, que autorizan a los Jueces y Tribunales, mediante resolución motivada, a dejar en suspenso la pena privativa de libertad, cuando concurran las siguientes circunstancias¹³:

1. Que el condenado haya delinquido por primera vez.
2. Que la pena o la suma de las impuestas no sea superior a 2 años, sin incluir en tal cómputo la derivada del impago de la multa.
3. Que se hayan satisfecho las responsabilidades civiles que se hubieren originado y se haya hecho efectivo el decomiso acordado en sentencia conforme al artículo 127, bien entendido que la responsabilidad civil equivale a la deuda tributaria exigible, esto es, la suma de la cuota defraudada más los intereses de demora, pero solo aflora cuando la Administración tributaria no haya podido liquidar la cuota dolosa por prescripción u otra causa legal (LGT DA 10^a), al respecto, el artículo 308 bis claramente dice que la suspensión requerirá 'que el penado haya abonado la deuda tributaria', aclarando que este requisito se entenderá cumplido cuando el reo asuma el compromiso de satisfacer la deuda tributaria y facilitar el decomiso acordado, y sea razonable esperar que el mismo será cumplido, si bien la suspensión no se concederá cuando conste que el penado ha facilitado información inexacta o insuficiente sobre su patrimonio.

El plazo de suspensión será de 2 a 5 años (CP 81) cuyo cumplimiento remite la pena, no obstante, procede la revocación y la subsiguiente ejecución de la pena (CP 86.1) cuando el reo sea condenado por un delito cometido durante el período de suspensión y ello ponga de manifiesto que la expectativa en la que se fundaba la decisión de suspensión adoptada ya no puede ser mantenida, especificando el artículo 308 bis que también procede la revocación de la suspensión cuando el penado no dé cumplimiento al compromiso de pago de la deuda tributaria, siempre que tuviera capacidad económica para ello, o facilite información inexacta o insuficiente sobre su patrimonio, supuestos en los cuales, el Juez de vigilancia penitenciaria podrá denegar la concesión de la libertad condicional.

4.4. El principio *non bis in idem*

El principio *non bis in idem* prohíbe la concurrencia, simultánea o sucesiva, de dos o más sanciones cuando exista identidad de sujeto, hecho y causa o fundamento, es decir, prohíbe que una misma infracción pueda ser castigada varias veces, ya concurran varias sanciones penales, varias sanciones administrativas

¹³ Por razones humanitarias, sin sujeción a requisito alguno, también se puede suspender la pena de prisión cuando el penado esté aquejado de una enfermedad muy grave con padecimientos incurables (CP 80.4).

o una sanción administrativa y otra penal¹⁴, teniendo en este último supuesto preferencia y prioridad la jurisdicción penal, por tanto, la liquidación vinculada a delito a delito es incompatible con la imposición de sanciones tributarias (LGT 250.2).

El principio *non bis in idem* se desdobra en una doble garantía, una primera material relativa a la imposibilidad de que unos mismos hechos sean sancionados dos veces, otra segunda procedimental que garantiza la preferencia de las actuaciones penales sobre las administrativas, por tanto, este principio entrará en juego cuando se dé la triple identidad antes enunciada, esto es, la subjetiva, la fáctica y la identidad de causa o fundamento, ahora bien, en un principio, el Tribunal Constitucional entendió que la imposición de una sanción administrativa excluía la posterior sanción penal que hubiera podido corresponder (STC 177/1999, de 11 de octubre), pero dicha doctrina ha sido rectificada por las sentencias 2/2003, de 16 de enero, y 334/2005, de 20 de diciembre, que han considerado que el núcleo de la garantía material de este principio reside en impedir el exceso punitivo en cuanto sanción no prevista legalmente, declarando que aunque ya se hubiera impuesto una sanción administrativa, no afecta al principio *non bis in idem* la posterior imposición de la sanción penal siempre que se descuenta de esta el importe de la sanción administrativa y, en su caso, se eviten todos los efectos negativos anudados a la resolución administrativa sancionadora.

5. Elementos del delito contra la Hacienda Pública

El delito contra la Hacienda Pública es un tipo penal en blanco que habrá que completar con la correspondiente norma tributaria, habiendo declarado el Tribunal Constitucional (STC 120/1998, de 15 de junio) que la reserva absoluta de ley en materia penal no cabe entenderla como una radical exclusión de toda remisión a normas extrapenales, de ahí que admita incluso la remisión a los reglamentos siempre que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido, si bien la ley penal en todo caso debe señalar la pena y contener el núcleo esencial de la prohibición, por lo demás, es un delito especial propio, doloso y de resultado, constituido por tres elementos:

1. Elemento subjetivo. Es tipo exclusivamente doloso, que no admite formas imprudentes de comisión. Decía Rodríguez Devesa¹⁵ que actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo, indicando los dos componentes de este signifiante: el saber, es decir, el elemento intelectual, intencional o cognitivo; y el querer, esto es, el elemento volitivo o emocional. Estos dos elementos, conocimiento y voluntad –el primero debe ser anterior o simultáneo a la voluntad, pues caso de ser posterior mal se podría evitar–, siempre van a estar presentes en el dolo, pero mientras

¹⁴ La vulneración de este principio supone una reacción punitiva excesiva y, por tanto, incide directamente en el principio de proporcionalidad (STC 154/1990, de 15 de octubre), pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente.

¹⁵ José María Rodríguez Devesa. *Derecho Penal Español. Parte General*. Impreso en Artes Gráficas Carasa, 8ª edición. Madrid 1981, página 439.

para los causalistas el dolo es el conocimiento y voluntad de realizar el delito, para los finalistas –teoría actualmente dominante– el dolo es el conocimiento y voluntad de realizar los elementos objetivos del tipo, de modo que los primeros sitúan el dolo en la culpabilidad y los finalistas en la antijuridicidad, pasando de un *dolus malus* propio de los causalistas, a un *dolus naturalis* concomitante a las teorías finalistas, habiendo señalado el Tribunal Supremo (STS 2ª, 03.01.2003, recurso 591/2001) que el *animus defraudandi* no es un dolo reduplicado, ni un elemento subjetivo del injusto.

2. Elemento objetivo. Se trata de un delito que se puede cometer por acción u omisión, pero que debe materializarse en el incumplimiento de los deberes tributarios o en su incumplimiento irregular, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, por lo que es un delito de infracción de deber que requiere, primero, que se produzca un perjuicio económico a la Hacienda Pública, ya sea por falta de pago o por la obtención de devoluciones indebidas, segundo, que no se haya presentado una declaración completa y veraz, ahora bien, como advierten los profesores Serrano Gómez y Serrano Maíllo¹⁶, el sistema tributario es tan complejo que son perfectamente posibles tanto el error de tipo como el de prohibición, vencible o invencible.
3. Elemento cuantitativo. La cuota defraudada debe superar 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería ser abarcado por el dolo, o bien, ante una condición objetiva de punibilidad, calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierde relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual (STS 2ª, 09.06.2016, recurso 1753/2015), por ello, estaremos en presencia de una infracción tributaria por dejar de ingresar cuando la conducta sea dolosa, pero la cuota defraudada sea inferior a 120.000 euros, o bien, cuando dicha cuota sea superior a la citada cantidad, pero el contribuyente solo haya incurrido en una conducta imprudente.

En el ámbito penal, incluso en las sanciones administrativas, se aplica retroactivamente la norma más favorable, pero esta garantía no alcanza a las normas tributarias sustantivas, aplicándose las vigentes en el momento del devengo del impuesto, con independencia de que posteriormente se sustituyan por otras más favorables.

16 AA.VV.: *Curso de Derecho Penal. Parte Especial*. Editorial Dykinson, 5ª edición. Madrid 2019, página 493.

6. Características peculiares del delito contra la Hacienda Pública

El delito contra la Hacienda Pública se puede tramitar por tres vías diferentes, por la Inspección, por el Juez de instrucción o por el Fiscal, en el primer caso, ya hemos visto que la investigación se lleva a cabo sin respetar los derechos fundamentales del contribuyente, en el segundo, si la querella se presenta en el Juzgado, se tramitará por el procedimiento abreviado, señalando el artículo 775 de la Ley de enjuiciamiento criminal que debe informarse al investigado de los hechos que se le imputan e instruirle de sus derechos, por último, en las diligencias informativas que puede incoar el Fiscal, el artículo 773.2 de la citada norma procesal dispone que «el Ministerio Fiscal podrá hacer comparecer ante sí a cualquier persona en los términos establecidos en la ley para la citación judicial, a fin de recibirle declaración, en la cual se observarán las mismas garantías señaladas en esta ley para la prestada ante el Juez o Tribunal», en lo que aquí importa, el citado derecho a no confesarse culpable, pero también el de ser informado de la acusación, el de poder examinar las actuaciones y el de entrevistarse con su abogado reservadamente antes de su declaración (LECr 118), en definitiva, el procedimiento iniciado en sede judicial o por el Ministerio Fiscal respeta los derechos fundamentales del investigado, mientras el procedimiento iniciado por la Inspección ignora todos ellos, pues el Inspector que aprecia indicios de delito, no instruye al contribuyente de sus derechos, al menos, la Ley general tributaria guarda silencio sobre este asunto.

6.1. Cuantificación de la cuota defraudada

El artículo 305.2 dispone que a los efectos de determinar la cuantía de la cuota dolosa: a) si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, no obstante, lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se defrauden 120.000 euros; b) en los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. El referido precepto merece un par de comentarios:

1. En los impuestos directos, por ejemplo, los que gravan la renta de las personas físicas o la de las sociedades, la referencia temporal para calcular la cuantía defraudada es el año natural o el ejercicio económico, sin embargo, en los de declaración periódica, fundamentalmente, impuesto sobre el valor añadido y retenciones, se toma el año natural, por lo que habrá que sumar la cuota defraudada en las cuatro declaraciones trimestrales o en las doce mensuales.

2. La referencia a la organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, se introduce por la Ley orgánica 7/2012 para, según declara su exposición de motivos, «poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito», esto es, en estos supuestos no hay que esperar al año natural para presentar la querella, siendo suficiente que en la primera declaración, trimestral o mensual, el fraude supere 120.000 euros, al respecto, hay que constatar:
 - a) El Código penal define la organización criminal (CP 570 bis.1) y el grupo criminal (CP 570 ter.1), estableciendo las correspondientes penas, tanto para sus miembros como para la propia organización o grupo criminal, en especial, su disolución, las cuales son compatibles con las penas impuestas a las personas físicas por delito contra la Hacienda Pública. De otra parte, se introduce una regla especial para poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito. De otra parte, se introduce una regla especial para poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito.
 - b) Delitos cometidos por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva. En estos supuestos el Juez o Tribunal podrá imponer motivadamente una o varias consecuencias accesorias a la pena –decomiso– que corresponda al autor del delito, con el contenido previsto en las letras c) a g) del artículo 33.7 del Código penal, pudiendo acordar también la prohibición definitiva de llevar a cabo cualquier actividad, aunque sea lícita.

6.2. Liquidaciones vinculadas (o no) a delito

El apartado 5 del artículo 305 señala que «cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública», por tanto, siguiendo con nuestro ejemplo, se dictarán dos liquidaciones, una *ex delicto*, por el impuesto sobre sociedades, otra *ex lege*, por el impuesto sobre el valor añadido, lo que nos sumerge en otra serie de problemas:

1. La aplicación de dos tipos de normas, vulnera el derecho fundamental al Juez ordinario predeterminado por la ley, pues lo que el artículo 24.2 de la Constitución trata en singular, la Ley 34/2015 lo convierte en plural, de forma que el Juez de lo penal conocerá del delito fiscal y el de lo conten-

cioso de las liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre el valor añadido, pudiendo dictarse sentencias contradictorias con grave quebranto del principio de seguridad jurídica, por ejemplo, la sentencia de 5 de diciembre de 2017 (TS 3ª, recurso 2/2017) desestima el recurso de revisión, pese a que el Juez de lo penal absolvió porque el contribuyente residía en Portugal, mientras el Juez de lo contencioso confirmó las actas de inspección, precisamente por lo contrario, al considerar que residía en España¹⁷.

2. La posibilidad de sentencias contradictorias nos lleva a encarar otro problema de no menor calado, cual es la vinculación entre los diferentes órdenes jurisdiccionales, por ejemplo, si la sentencia del orden penal deviene firme mientras se tramita el recurso contencioso-administrativo, ¿los hechos declarados probados vinculan al Juez de lo contencioso? La respuesta es afirmativa, al menos, en lo atinente a la sanción del impuesto sobre el valor añadido.
3. La liquidación vinculada a delito no es recurrible en vía administrativa, pero nada obsta a que se interponga recurso de amparo en el plazo de diez días a contar desde la notificación (LJCA 115.1), pudiendo alegar el contribuyente la vulneración de los derechos fundamentales antes indicados, sin embargo la liquidación del impuesto sobre el valor añadido y la pertinente sanción, son recurribles en vía administrativa y judicial.
4. La responsabilidad es diferente en ambas liquidaciones. De la liquidación *ex delicto* responden criminalmente tanto los administradores como la sociedad, de la liquidación *ex lege* responde solo la sociedad mercantil, pudiendo derivarse la responsabilidad, solidaria o subsidiaria, a los administradores que hayan incumplido sus obligaciones.
5. La Ley 34/2015 atribuye a la Inspección funciones propias del Juez instructor, cuales son, determinar la base imponible, cuantificar la cuota defraudada, dictar la liquidación vinculada a delito y recaudarla, lo que podría vulnerar el artículo 117.3 de la Constitución, intromisión que se podría haber evitado potenciando las medidas cautelares, en especial, los embargos preventivos, poniendo de manifiesto la escasa coordinación de las diferentes áreas de la Administración tributaria, donde priman los aspectos burocráticos sobre la persecución del fraude fiscal real.

17 La citada resolución, tras citar la sentencia 77/1983 del Tribunal Constitucional, de 3 de octubre, famosa por la frase «unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado», señala: «No es ocioso poner de relieve que la circunstancia de que, finalmente, a través de dos procesos seguidos en jurisdicciones distintas, la penal y la contencioso-administrativa, se haya llegado a soluciones tan dispares como aquellas que aquí hemos conocido, pone de relieve la necesidad de extremar las cautelas para que, tanto en la vía administrativa como en la judicial, se observe la debida diligencia para salvaguardar el principio de prejudicialidad penal, la prioridad de este orden jurisdiccional, la suspensión de los procedimientos o procesos abiertos al efecto a la espera de decisión judicial y el respeto y vinculación a los hechos declarados probados en dicho proceso. Solo así podrá evitarse la indeseable situación, fuente de injusticia, de que las decisiones judiciales firmes determinen hechos contradictorios, antagónicos e incompatibles entre sí, como que una persona natural resida a un tiempo, a efectos fiscales, en España y en Portugal».

El artículo 251 de la Ley general tributaria prevé que la Inspección, a pesar de apreciar indicios de delito contra la Hacienda Pública, se abstenga de practicar la pertinente liquidación y pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remita el expediente al Ministerio Fiscal, en los siguientes supuestos: a) cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito; b) cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto; c) cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

El artículo 253.3 de la Ley general tributaria posibilita que por un mismo período y ejercicio se puedan dictar dos liquidaciones diferentes, una por delito y otra que no sea delictiva, y no parece que el legislador tributario vea problema alguno en que el Inspector aplique dos normas tan dispares, en las que la carga de la prueba es diametralmente opuesta.

6.3. Regularización voluntaria

El apartado 1 del artículo 305 puntualiza que «la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos», aclaración importante por cuanto el apartado 4 del citado precepto regula la regularización voluntaria en estos términos: «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias».

Señala Muñoz Cuesta¹⁸ que la regularización voluntaria deja de conceptuarse como una excusa absolutoria para pasar a configurarse como un elemento negativo del tipo, en efecto, la exposición de motivos de la Ley orgánica 7/2012 indica: «Esta nueva configuración de la regularización hace que esta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad *que* pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias». La regularización voluntaria nos merece los siguientes comentarios:

18 Francisco Javier Muñoz Cuesta. «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre». *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11/2013.

1. Pago de la deuda tributaria. La regularización voluntaria requiere el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria –cuota, intereses de demora y recargos–, pero ese pago solo puede realizarlo el obligado tributario, por tanto, el asesor fiscal no puede regularizar la situación tributaria de su cliente.
2. Declaración completa y veraz. Tal y como ya había anunciado la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado, de 4 de mayo, la presentación de declaraciones extemporáneas sin ingreso no exime de la posible responsabilidad penal, pudiéndose calificar dicha declaración como una autodenuncia.
3. Plazo. El pago de la deuda tributaria debe realizarse antes de que al contribuyente le haya sido notificado el inicio de actuaciones inspectoras, o bien, antes de que se haya presentado la denuncia o interpuesto la correspondiente querella¹⁹, si bien, como indica el penúltimo párrafo del apartado 4 del artículo 305 «los efectos de la regularización resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa», por lo que se puede regularizar una vez vencido el cuarto año, hasta el décimo, en el supuesto de que el tipo sea agravado.
4. Extensión a otros delitos. El último párrafo del apartado 4 del artículo 305 señala que los efectos liberatorios de la regularización voluntaria solo se extienden al delito contable y a la falsedad documental, pero no a otros delitos, por lo que es perfectamente factible que, vía regularización voluntaria, el contribuyente se autoincrimine, por ejemplo, por delito de blanqueo de capitales.

6.4. Prescripción del crédito tributario

En este epígrafe hay que diferenciar entre plazo de duración del procedimiento inspector, prescripción administrativa y prescripción penal, el primero es de dieciocho o veintisiete meses, si el sujeto inspeccionado tiene que auditar o consolidar cuentas (LGT 150.1), siendo lo normal que el procedimiento siga hasta el final, hasta que se dicten las pertinentes liquidaciones, pero se suspende, entre otros supuestos, cuando la Administración no dicta una liquidación vinculada a delito, señalando el artículo 150.3 *in fine* de la Ley 58/2003 que «una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste», y el 251.3 de la citada norma durante «el período que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta ley o en el plazo de 6 meses si este último fuese superior», antinomia que se resolverá a favor del contribuyente.

¹⁹ Véase la sentencia de 28 de mayo de 2007 de la Audiencia Provincial de Vizcaya (2ª, recurso 114/2007) que, en contra de la doctrina del Tribunal Supremo (STS 2ª, 30.04.2012, recurso 1257/2011), absuelve del delito fiscal por ser compleja la interpretación de la norma tributaria, si bien una vez iniciadas las actuaciones inspectoras el contribuyente ingresó la cuota defraudada.

El artículo 150.6 de la Ley 58/2003 señala que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) no se considerará interrumpida la prescripción; b) los ingresos realizados tendrán el carácter de espontáneos; c) no se exigirán intereses de demora. Ahora bien, el citado precepto aclara que la prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo del procedimiento inspector, bien entendido que el obligado tributario tiene derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse, esto es, una vez concluido el plazo de dieciocho o veintisiete meses, hay que notificarle al sujeto inspeccionado los conceptos y ejercicios no prescritos que van a seguir siendo inspeccionados, callando la Ley general tributaria sobre la duración de este nuevo plazo de comprobación, si bien lo lógico es que la Inspección finalice sus actuaciones en el menor tiempo posible. El problema se plantea cuando la liquidación vinculada a delito se dicta una vez finalizado el plazo del procedimiento inspector y la querella se interpone antes de que prescriba el delito contra la Hacienda Pública, ¿admitirá el Juez instructor la querella? Entendemos que sí, pues el artículo 235.1 de la Ley 58/2003 señala que «en ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria».

El derecho a liquidar la deuda tributaria prescribe a los cuatro años, tres si la deuda es aduanera (LGT 66), y, el delito contra la Hacienda Pública prescribe a los cinco años, diez si el tipo es agravado (CP 131.1), habiendo declarado el Tribunal Supremo (STS 2ª, 21.03.2003, recurso 361/2002) la independencia de ambos plazos –ningún acto de la Administración interrumpe la prescripción del delito contra la Hacienda Pública²⁰–, de forma que la extinción de la obligación tributaria no conlleva la atipicidad sobrevenida del delito contra la Hacienda Pública, por lo que subsiste la responsabilidad civil derivada del delito aunque el impuesto haya prescrito, por lo demás, también son diferentes el *dies a quo* y los supuestos de interrupción:

1. La prescripción en Derecho tributario comienza a computarse cuando finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación, sin embargo, en el proceso penal se inicia desde la consumación del delito que, en los impuestos periódicos con período de declaración inferior al año natural, coincide con la finalización del plazo de presentación de la última autoliquidación del año.
2. La interrupción de la prescripción administrativa se produce por cualquier acción de la Administración o del contribuyente dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria,

²⁰ Pero no al revés, pues el sobreseimiento del expediente o la inadmisión de la denuncia o querella, interrumpe los plazos de prescripción.

mientras que en el ámbito penal la mera interposición de la denuncia o querrela no interrumpe la prescripción, siendo necesario que el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito (CP 132.2), si bien el auto de intervención telefónica, el que autoriza un registro domiciliario o el que ordena una detención, entre otros, también son actos judiciales potencialmente aptos para interrumpir la prescripción (STS 2ª, 31.03.2017, recurso 1825/2016).

Cuando se suspende el procedimiento inspector, en lo que ahora importa, cuando no se dicta una liquidación vinculada a delito, el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente, interrumpe los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción (LGT 251.2), pero también se inicia de nuevo el cómputo de los plazos de prescripción desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración tributaria competente (LGT 251.3). En similares términos, en los supuestos de liquidación vinculada a delito, ya que se interrumpe la prescripción cuando se pasa el tanto de culpa o se remite el expediente (LGT 253.1), pero también, la inadmisión de la denuncia o querrela reinicia el cómputo de los plazos de prescripción (LGT 253.2). Algunos comentarios nos sugieren estos artículos:

1. El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente es un acto dictado por el Delegado de Hacienda que suspende el plazo del procedimiento inspector o interrumpe la prescripción de los impuestos comprobados, pero el Delegado de Hacienda no es órgano inspector, por lo que hubiera sido más correcto que dicha suspensión o interrupción la efectuase el Jefe de la Dependencia de Inspección, por ejemplo, al acordar la suspensión o al dictar la liquidación vinculada a delito.
2. ¿Cuánto tiempo puede durar la suspensión? La ley general tributaria no lo dice, pero no podrá sobrepasar el plazo de prescripción, bien entendido que la suspensión será comunicada al interesado y estará debidamente motivada, como establecen los artículos 22.1.g) y 35.1.d) de la Ley 39/2015.
3. En el supuesto de que se interrumpa la prescripción por haberse dictado una liquidación vinculada a delito, dicha interrupción no puede superar el plazo de cuatro años.
4. Es absurdo que el retorno del expediente, ya sea por sobreseimiento, o por inadmisión de la denuncia o la querrela, interrumpa de nuevo la prescripción, pues lo suyo sería que cesara la interrupción de la prescripción que se inició con el pase del tanto de culpa al Juzgado o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

6.5. El cobro de la liquidación vinculada a delito

El apartado 7 del artículo 305 señala que en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, «para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los

términos previstos en la Ley 58/2003, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley».

Ya vimos que la responsabilidad civil solo aflora cuando la Administración tributaria no ha podido dictar la liquidación vinculada a delito pero, cuando haya podido dictarla, la referida liquidación comprende la responsabilidad civil, esto es, la cuota dolosa junto con los intereses de demora, señalando el artículo 253.1 de la Ley general tributaria que «una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrella correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta ley», por tanto, como dice el apartado 5 del artículo 305, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria, iniciándose por parte de la Administración tributaria las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía.

La Ley 34/2015 añadió a la Ley de enjuiciamiento criminal un Título X BIS –«De las especialidades en los delitos contra la Hacienda Pública»–, artículos 621 bis y 621 ter, en el que se regulan las facultades del Juez de instrucción en orden al cobro de la deuda tributaria, entre las que destacamos:

1. Suspensión encausados (LECr 621 bis.5). La suspensión solo afectará al procedimiento seguido frente al encausado respecto del que se haya acordado y las actuaciones de cobro dirigidas frente al resto de encausados no se paralizarán hasta que la deuda resulte pagada o garantizada en su totalidad por el obligado tributario.
2. Dispensa de garantías (LECr 621 bis.6). Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

6.6. El sobreseimiento del expediente

El auto de sobreseimiento es una resolución jurisdiccional motivada que suspende el proceso penal, pudiendo adoptar cuatro formas, de una parte, puede ser libre o provisional, de otro lado, total o parcial, lo que supone el retorno de todo lo actuado a la vía administrativa, con la consiguiente regularización de la situación tributaria del contribuyente investigado, pero dicha regularización debe efectuarse, bien por los Equipos de Inspección si no hubo liquidación vinculada a delito, reanudando el procedimiento inspector, bien por la Oficina Téc-

nica si se dictó una liquidación vinculada a delito, pues no cabe pensar que después de la investigación en sede de Inspección y de la incoación de diligencias previas en sede judicial, quede algo por instruir.

Sobreseído el expediente, el plazo del procedimiento inspector, se haya dictado liquidación vinculada a delito o no, debe finalizar en el período que resta del plazo legal o en seis meses, si este último fuera superior (LGT 251.3-253.2), si bien ya sabemos que en los casos de suspensión, el artículo 150 *in fine*, indica que «el procedimiento continuará por el plazo que reste», y, en lo atinente a la prescripción, ya hemos visto que la devolución del expediente o la inadmisión de la querella, también interrumpen la prescripción. Ahora bien, si se ha practicado liquidación vinculada a delito fuera del plazo del procedimiento inspector, el sobreseimiento del expediente conlleva la anulación de dicha liquidación, al menos cuando haya que practicar el ajuste previsto en el artículo 257.2 c) de la Ley 58/2003, por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública (LGT 253.1).

Los hechos probados en el sobreseimiento libre vinculan a la Administración, no así si el sobreseimiento es provisional, ya que el sobreseimiento definitivo se dicta cuando no hay indicios racionales de haberse perpetrado el delito contra la Hacienda Pública, o bien cuando los hechos no constituyen tal delito, sin embargo, en el sobreseimiento provisional hay una duda razonable sobre la existencia del delito, pero una cosa es la vinculación a los hechos probados, y otra muy distinta, la calificación de los mismos.

1. Si el Juez de lo penal declara la inexistencia de la obligación tributaria, el auto debe ejecutarse en sus propios términos, por lo que procede anular la liquidación vinculada a delito y las demás concomitantes.

2. Los hechos no probados no vinculan a la Administración, en consecuencia, el sobreseimiento por insuficiencia de pruebas de cargo no impide que la Inspección pueda regularizar la situación tributaria del contribuyente investigado, pudiendo considerar probado lo que el órgano penal descartó sobre la base de las mismas pruebas disponibles, toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento de inspección son diferentes.

3. Los hechos, hayan sido o no probados en sede penal, pueden calificarse de forma diferente por la Inspección, pues no existe vinculación en lo relativo a la calificación.

7. La cooperación del asesor fiscal en el delito contra la Hacienda Pública

Sujeto activo del delito es quien realiza la acción típica, antijurídica, culpable y punible, pero se distingue entre autores y partícipes, los primeros, ejecutan el

hecho punible por sí solos, conjuntamente²¹ o por medio de otro del que se sirven como instrumento, los partícipes, en su triple modalidad de inductores, cooperadores necesarios y cómplices, contribuyen a la comisión del delito, los primeros, inducen directamente a otro u otros a ejecutar el delito, por lo que no participan materialmente en su comisión, los cooperadores necesarios y los cómplices, cooperan a la ejecución del delito, con actos anteriores o simultáneos, si bien el cómplice es un cooperador de segundo grado, pero tanto la cooperación necesaria como la complicidad, exige acuerdo previo para delinquir o *pactum scaeleris*²².

7.1. Autoría y principio de accesoriedad

Los penalistas, a fecha actual, todavía no han dado con una única teoría que explique satisfactoriamente las diversas formas de participación de las personas físicas en todo tipo de delitos, pero al ser el delito contra la Hacienda Pública un delito especial propio, tendremos que concluir, con Choclán Montalvo²³, que solo el obligado tributario puede ser el autor del delito contra la Hacienda Pública, con independencia de cuál haya sido su aportación al delito, pues como dice la sentencia de 24 de mayo de 2017²⁴ (TS 2ª, *Caso Messi*, recurso 1729/2016) no se exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano, por otro lado, ante la manifestación del acusado de que la responsabilidad penal recaía exclusivamente en los profesionales de alto nivel técnico que confeccionaron sus declaraciones de renta, utiliza la teoría de la imputación objetiva para declarar la responsabilidad penal del jugador, pronunciándose en estos términos: «Pero, cuando la pluralidad de sujetos concurrentes a la producción delictiva se manifiesta en una especie de ‘asociación’ horizontal, fuera del marco de una organización económica o jurídica compleja, y que puede dar lugar a responsabilidades penales plurales, ya de coautoría ya de participación, resulta extraño el concepto mismo de delegación. La “distribución de funciones” entre los partícipes acarrea entonces acumulación de responsables criminales. En ningún caso exoneración de ninguno».

El Código penal maneja un concepto amplio de autor, indicando su artículo 28 que son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por

21 La declaración conjunta, en el impuesto que grava la renta de las personas físicas, plantea problemas de autoría cuando la cuota dolosa supera la cifra de 120.000 euros, pues aunque el artículo 84.6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, proclama la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar, dicha solidaridad no es aplicable, en virtud del principio de personalidad de la pena, ni a las sanciones, ni al delito fiscal. En el ámbito penal, la distribución de la cuota dolosa entre los distintos miembros de la unidad familiar, ha sido resuelta por la sentencia de 19 de julio de 2011 (TS 2ª, recurso 2573/2010) que propugna el siguiente método: 1º, se atribuye a cada cónyuge la renta que individualmente le corresponda; 2º, se calcula el porcentaje que dicha renta supone sobre la renta total atribuida a ambos cónyuges; 3º, se aplica cada porcentaje a la cuota conjunta, determinando la parte de la misma que corresponde a cada cónyuge.

22 Véase la sentencia 10/2016 del Juzgado Central nº1 de 20 de abril de 2016, dictada en conformidad, que condena a la cúpula de PwC por delito contra la Hacienda Pública, y a un asesor fiscal, antiguo Inspector de Hacienda, como cómplice de cuatro delitos contra la Hacienda Pública.

23 José Antonio Choclán Montalvo. «Sobre la autoría del “extraneus” en el delito fiscal». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 580/2003.

24 Cobraba sus derechos de imagen a través de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales.

medio de otro del que se sirven como instrumento²⁵, así como los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo, y, los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado, de forma que la clasificación legal de autor incluye las siguientes categorías: autor material o directo, coautor, autor mediato, inductor y cooperador necesario. No obstante, el citado precepto no dice que el inductor y el cooperador necesario sean autores, sino que «también serán considerados autores», debido a que la doctrina solo considera autores, al autor material o directo, a los coautores y al autor mediato, y partícipes, al inductor, al cooperador necesario y al cómplice.

Los partícipes están sometidos al principio de accesoriedad²⁶ –no hay partícipe sin autor–, por lo que su responsabilidad deriva de la responsabilidad del autor principal, en otros términos, no se puede condenar a un partícipe si se absuelve al autor material, al ser el título de imputación único, pues la conducta típica del autor principal es la referencia legal para determinar la responsabilidad de los partícipes, ya que «cuando la ley establece una pena, se entiende que la impone a los autores de la infracción consumada» (CP 61), ahora bien, aun existiendo consenso sobre la naturaleza accesorio de la participación, desde la estructura o elementos del delito habrá que perfilar su grado, pudiendo distinguirse los siguientes:

- Accesoriedad mínima, para castigar al partícipe basta que el autor realice un hecho típico.
- Accesoriedad limitada, la sanción del partícipe exige que el hecho del autor sea típico y antijurídico, criterio que sigue la jurisprudencia, por lo que castiga la participación en un hecho típicamente antijurídico ejecutado por un autor no culpable.
- Accesoriedad máxima, la condena del partícipe requiere una conducta del autor típica, antijurídica y culpable.
- Hiperaccesoriedad, para la punición del partícipe el autor tiene que ser castigado con una pena, por lo que deben concurrir todos los elementos del delito, conducta típica, antijurídica, culpable y punible.

25 De la triple clasificación de los autores, hay que descartar la autoría mediata en la comisión del delito contra la Hacienda Pública ya que, como indica la sentencia de 30 de abril de 2003 (TS 2ª, recurso 3435/2001), «no pudo ser autor, ni directa ni mediatamente, de los delitos que pudieron haber cometido los otros acusados omitiendo el pago de las cuotas tributarias que a cada uno de ellos correspondía».

26 En determinados supuestos se puede condenar al partícipe sin que se haya condenado a persona alguna como autor, por ejemplo, la sentencia de 25 de enero de 2010 (TS 2ª, recurso 10372/2009), en un delito continuado de malversación de caudales públicos, señala que el principio de accesoriedad no se explica por la relación entre el partícipe y el autor material, sino por la acción que uno y otro protagonizan, por lo que habiéndose acreditado el conjunto de operaciones a través de las cuales se llevó a cabo por terceros la desviación de fondos municipales, así como la contribución aportada por el recurrente, quien por ello pudo perfectamente defenderse, no cabe duda de su cooperación, con independencia de que por el fallecimiento de unos o la falta de identificación de otros no haya sido posible el enjuiciamiento de todos los responsables.

7.2. Responsabilidad criminal de las personas jurídicas

Cuando el contribuyente es una sociedad mercantil, sus administradores, ya sean de derecho o de hecho, son los que potencialmente pueden cometer un delito fiscal, del cual responderán en concepto de autor, siempre y cuando hayan tenido real intervención como tales en los hechos típicos (STS 2ª, 14.11.2005, recurso 2522/2003), y, en el supuesto de órganos colegiados, la cooperación viene determinada por la aportación de capacidades y disponibilidades directas, junto con la de otros componentes de la sociedad para configurar la voluntad y decisión de incumplir las obligaciones tributarias, en efecto, el artículo 31 del Código penal señala: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

Administrador de hecho, según el artículo 236.3 de la Ley de sociedades de capital, es tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad, por su parte, la sentencia de 14 de julio de 2003 (TS 2ª, recurso 3423/2001) confirma la condena como coautores de dos delitos fiscales, al administrador de derecho y al de hecho, al señalar²⁷: «Así las cosas, entendemos que no hay base para estimar preponderancia de uno sobre otro en cuanto se refiere a la gestión efectiva de la empresa. Y ya sabemos que la responsabilidad criminal se atribuye por la actuación concreta en los hechos delictivos, no por la titulación formal que pudiera existir en cuanto a la ostentación de un determinado cargo social. Ambos vienen condenados, cada uno por dos delitos fiscales, por haber defraudado a la Hacienda Pública en cuanto administradores de una persona jurídica. No hay razón para que la actuación de uno tenga que considerarse prevalente a la del otro. Hay una conducta conjunta que no permite hacer distinciones. Si alguna razón hubiera, desde luego, no habría de derivar del carácter meramente formal de administrador único, cargo que tenía (...) sino de su actuar concreto en cada uno de esos dos hechos delictivos».

Las empresas responderán criminalmente, primero, cuando hayan delinquido las personas físicas relacionadas en el apartado a) del artículo 31 bis.1 del Código penal –representantes legales, empleados con facultades de obligar a la mercantil y *compliance officers*–, segundo, cuando hayan delinquido las personas físicas citadas en el apartado b) del citado precepto, esto es, trabajadores sometidos a los primeros, al haber incumplido gravemente, las relacionadas en el apartado a), sus deberes de supervisión, vigilancia y control, si bien en el primer caso el delito se debe cometer en nombre o por cuenta de la sociedad, y, en el segundo en el ejercicio de las actividades sociales y por cuenta de la sociedad,

²⁷ En similares términos, la sentencia de 2 de marzo de 2005 (TS 2ª, recurso 2153/2002) indica: «Cuando nos encontramos, como sucede en este caso, ante obligaciones tributarias con cargo a personas jurídicas que adoptan la forma de sociedades, es evidente que la responsabilidad penal recae en todos aquellos que, de una u otra manera, tienen capacidad decisoria y han acordado realizar las operaciones o transacciones que generan la deuda tributaria».

pero en ambos supuestos, la sociedad debe obtener un beneficio directo o indirecto, pero como las personas jurídicas son una ficción, debemos preguntarnos cómo se imputa la responsabilidad penal a las mismas.

Los modelos de imputación son el de heterorresponsabilidad –responsabilidad por hecho ajeno– en el que los ilícitos de las personas físicas se imputan a la sociedad, y su opuesto, el de autorresponsabilidad –responsabilidad por hecho propio– en el que el delito cometido por la persona física es consecuencia de la defectuosa organización de la persona jurídica o se ha visto favorecida por ella, de ahí que la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, de 22 de enero, señale que son dos las teorías que permiten fundamentar dicha responsabilidad, la indirecta, derivada, vicarial o por representación, que considera que la responsabilidad se transfiere a la persona jurídica –responde de un delito ajeno–, y, la directa o autónoma, en la que el delito se imputa a la propia empresa –culpabilidad por defecto de organización–, decantándose dicha circular por la primera, sin embargo, la Ley orgánica 1/2015 opta por la responsabilidad directa, señalando su exposición de motivos que «con ello se pone fin a las dudas interpretativas que había planteado la anterior regulación, que desde algunos sectores había sido interpretada como un régimen de responsabilidad vicarial». El Tribunal Supremo también se decanta por la responsabilidad directa, así en la sentencia de 29 de febrero de 2016 (TS 2ª, recurso 10011/2015) indica que la norma posee «una clara vocación de atribuir a la entidad la responsabilidad por el hecho propio», recalcando en la de 16 de marzo de 2016 (2ª, recurso 1535/2015): «Nuestro sistema, en fin, no puede acoger fórmulas de responsabilidad objetiva, en las que el hecho de uno se transfiera a la responsabilidad del otro, aunque ese otro sea un ente ficticio sometido, hasta hace bien poco, a otras formas de responsabilidad. La pena impuesta a la persona jurídica solo puede apoyarse en la previa declaración como probado de un hecho delictivo propio».

El artículo 31 bis del Código penal posibilita que las personas jurídicas queden exentas de responsabilidad, ya cometan el delito los representantes legales o los propios trabajadores, pero los modelos de organización y gestión, deberán cumplir los siguientes requisitos: 1º, identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos; 2º, establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquellos; 3º, dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos; 4º, impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención; 5º, establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo; 6º, realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios.

7.3. La teoría del levantamiento del velo

El proceso penal, al igual que el procedimiento inspector, no se conforma con la verdad formal sino que debe buscar preferentemente la verdad material, por lo que es plenamente aplicable la teoría del levantamiento del velo, técnica judicial consistente en prescindir de la forma externa de la persona jurídica y, a partir de ahí, penetrar en el interior de la misma, «levantar el velo» y así examinar los reales intereses que existen o latén en su interior, para de ese modo poner coto a los fraudes y abusos que por medio del «manto protector» de la persona jurídica se pueden cometer. Veamos cómo aplican nuestros Tribunales la citada teoría, si bien la misma ha perdido mucha importancia desde que las sociedades mercantiles responden criminalmente de los delitos cometidos por sus administradores, comentando las siguientes sentencias:

1. La de 9 de febrero de 1991 (TS 2ª, recurso 1833/1988) levanta el velo de una sociedad interpuesta creada para defraudar a la Hacienda Pública, pues la bodega vendía a la citada sociedad instrumental vino por debajo del límite de 130 pesetas litro, con la finalidad de establecer unos precios en origen que no estuvieran sujetos al impuesto sobre el lujo.
2. La de 20 de mayo de 1996 (TS 2ª, recurso 1728/1994), en un caso en que se utilizaban documentos nacionales de identidad ficticios para adquirir Letras del Tesoro, indica: «De cualquier manera, la jurisprudencia de esta Sala ha venido reconociendo que las posiciones formales de una persona, dentro o fuera de una sociedad, no puede prevalecer sobre la realidad económica que subyace a la sociedad. La jurisprudencia ha tenido en cuenta que las formas del derecho de sociedades no pueden operar para encubrir una realidad económica de relevancia penal y por ello ha admitido que los Tribunales pueden "correr el velo" tendido por una sociedad para tener conocimiento de la titularidad real de los bienes y créditos que aparecen formalmente en el patrimonio social».
3. La de 29 de enero de 2005 (AP Madrid 17ª, *Caso Rodríguez Menéndez*, recurso 10/2004) señala: «La técnica del levantamiento del velo que disimula la naturaleza personal que se trata de encubrir bajo la apariencia de una sociedad permite imputar los beneficios obtenidos por el funcionamiento del despacho profesional aparentemente social a la persona que se sirve de este para lograr su propósito de defraudación tributaria».
4. La de 27 de abril de 2017 (TS 2ª, recurso 1367/2016) no aplica dicha técnica y rebate los argumentos del Abogado del Estado, con estas palabras: «Se trata de un razonamiento que sorprende por la inequidad y desigualdad valorativa que genera entre la Administración tributaria y el contribuyente a la hora de ponderar los resultados del levantamiento del velo. Pues en la hipótesis de que al levantar el velo aparezcan hechos impositivos que hubieran sido fraudulentamente ocultados por el ciudadano con el fin de dejar de abonar una deuda tributaria a la Hacienda Pública, lo que prevalece y se acoge como cierto no es lo que aparenta el velo sino lo realmente desvelado con su levantamiento. En cambio, cuando al levantar el velo no aparecen nuevos ingresos o nuevas obtenciones de renta del con-

tribuyente que justifiquen el incremento de la deuda tributaria sino su reducción, lo que prima como real no es lo desvelado sino lo que se plasma en el velo. De modo que entre la forma y la sustancia, o entre lo aparente y lo real, no prevalece siempre la sustancia y lo real como principio rector, sino que ello dependerá de lo que favorezca a la Administración tributaria en cada caso. Como puede fácilmente comprenderse, la parte recurrente utiliza un criterio para ponderar y dirimir las diferencias entre lo aparente y lo real poco conciliable con los principios de igualdad y equidad y con la justicia material del caso concreto. Parece que lo razonable y ecuánime, en contra de lo que arguye la acusación particular, es atender en todo caso a la situación económica real que subyace o se oculta detrás de la apariencia, de modo que solo se imponga el pago de una deuda fiscal cuando se hallen nuevos ingresos patrimoniales u obtenciones de rentas que no hubieran sido ya saldadas ni afloradas ante la Hacienda Pública».

7.4. La cooperación necesaria del asesor fiscal

Cooperadores necesarios son los que cooperan a la ejecución, ya sea aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido –teoría de la *conditio sine qua non*–, colaborando a la ejecución con un aporte material o dinámico difícil de conseguir que no estaría dispuesto a proporcionar el común de la sociedad y que resulta casualmente eficaz para el resultado –teoría de los bienes escasos²⁸–, o cuando el que colabora puede impedir la comisión del delito retirando su concurso –teoría del dominio del hecho–, bien entendido que los cooperadores necesarios deben incurrir en doble dolo²⁹. La cooperación necesaria se caracteriza por la subordinación del colaborador al autor, a cuya conducta realiza alguna aportación que, sin participar del acuerdo ni suponer acto de ejecución del núcleo del tipo, coadyuva al resultado en cuanto se trata de una aportación relevante, de ahí, que atendiendo a la trascendencia de lo aportado, podamos distinguir dos tipos de colaboradores, de una parte, el cooperador necesario o esencial, ya sea anterior a la ejecución –no integrante del plan global del autor–, o bien simultánea a este, de otro lado, el cómplice, colaborador de segundo grado que realiza una aportación relevante –previa o simultánea– pero no necesaria según el plan del autor, si bien ninguno de ellos domina el hecho, el cual queda reservado para los autores o los coautores, los

28 Esta teoría se debe a Enrique Gimbernat Ordeig desarrollada en su monografía *Autor y cómplice en Derecho Penal* (Editorial B de f. Buenos Aires, 2006).

29 «En la doctrina reciente es discutido si el dolo del partícipe, especialmente del cooperador, debe ser referido solo a la prestación de ayuda o si además se debe extender a las circunstancias del hecho principal. Sin embargo, la opinión dominante mantiene el último punto de vista, es decir el de la doble referencia del dolo, el llamado "doble dolo", de caracteres paralelos al requerido para la inducción. Consecuentemente, el dolo del partícipe, como lo viene sosteniendo nuestra jurisprudencia, requiere el conocimiento de la propia acción y, además, de las circunstancias esenciales del hecho principal que ejecuta el autor, en el que colabora. Dicho con otras palabras: el partícipe debe haber tenido una representación mental del contenido esencial de la dirección del ataque que emprenderá el autor. No se requiere, por el contrario, conocimiento de las particularidades del hecho principal, tales como dónde, cuándo, contra quién, etc. será ejecutado el hecho, aunque estas pueden ser relevantes, en algún caso, para determinar la posible existencia de un exceso, por el que el partícipe no está obligado a responder» (STS 2ª, 19.07.2007, recurso 10767/2006).

primeros como dominio de la acción, los segundos como dominio funcional del hecho.

Veamos algunas sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo relativas a la cooperación necesaria en el delito fiscal:

1. La de 30 de marzo de 2003 (recurso 2772/2001) desestima la pretensión de un emisor de facturas falsas, inculpado como cooperador necesario de un delito contra la Hacienda Pública y como autor de un delito continuado de falsedad documental, al haberse acreditado que vendía facturas falsas por servicios no prestados, sabiendo que eran para justificar gastos del impuesto de sociedades, lo que le convierte efectivamente en un cooperador necesario, pues realizó un acto causal difícilmente reemplazable.
2. La de 15 de julio de 2004 (recurso 2475/2002) considera cooperador necesario al administrador de una sociedad interpuesta, pues su actuación fue relevante y decisiva en la configuración de la operación defraudatoria, ya que la plusvalía por la venta de determinadas acciones se compensó con las pérdidas preexistentes de la sociedad interpuesta.
3. La de 2 de junio de 2005 (recurso 347/2003) condena como cooperadores necesarios a los administradores de Bankpyme, quienes facilitaron, posibilitaron y propiciaron la defraudación, al crear un producto financiero opaco fiscalmente, aclarando la citada resolución que «el ofrecimiento lo hicieran los directivos directamente o no, y que del mismo modo dieran instrucciones a los comerciales, no es esencial para la consumación del delito».
4. La de 6 de octubre de 2006 (recurso 702/2005) indica que no es cooperadora necesaria quien se limita a abrir una cuenta bancaria de la que el autor es autorizado, sin tener mayor intervención en los hechos, «habida cuenta que el completo dominio del hecho no lo tenía ella, sino el acusado, que hacía y deshacía a su antojo y en sus manos estaba participar o no a los terceros las finalidades de tales trasvases de dinero entre cuentas y no consta que lo hiciera».
5. La de 24 de mayo de 2017³⁰ (Caso *Messi* recurso 1729/2016) confirma la condena al padre de Lionel Messi como cooperador necesario, pues «lo relevante de la cooperación de este recurrente es que, tras protagonizar la inicial cesión de derechos de imagen de su hijo a la sociedad titularidad de la madre, cuando aquel era menor, la cesionaria otorga la gestión económica de los derechos del hijo a otra sociedad de la que el recurrente era titular en un 50 por ciento (siéndolo del otro 50 por ciento el anterior asesor) y tal esquema se reproduce, tras ratificarlo el hijo siendo ya mayor, cuando el recurrente decide prescindir del anterior cotitular. Esa configuración del protocolo de comportamiento en el tratamiento de los

30 El ponente –Varela Castro– considera que también los asesores fiscales eran cooperadores necesarios, al afirmar: «Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado».

contratos, como dice la sentencia de instancia, es lo que coopera, de manera determinante en la opacidad de los ingresos por la explotación de los derechos de imagen de Messi».

Cuando la defraudación sea compleja, por requerir conocimientos cualificados en materia tributaria, utilizar un elevado número de sociedades para urdir el fraude, realizar operaciones en paraísos fiscales, etc., y el contribuyente carezca de dichos medios —empresarios individuales, deportistas, cantantes, actores, etc.—, el asesor fiscal se convierte en potencial cooperador necesario. Veamos algunas sentencias:

1. La de 26 de julio de 1999 (TS 2ª, recurso 2491/1998) señala que «el asesor fiscal no fue condenado por haber recibido esos 22.700.000 pesetas procedentes del precio de venta del inmueble cuyos beneficios no declaró el contribuyente a la Hacienda Pública, sino porque cooperó de modo necesario en la configuración y ejecución de esa operación de defraudación a Hacienda mediante la aportación de sus conocimientos técnicos al alcance solo de determinadas personas».
2. La de 11 de marzo de 2014 (TS 2ª, recurso 1132/2013) declara que «es cooperador necesario el asesor fiscal que planea y diseña la compleja operación al objeto de ocultar beneficios y que determinó la omisión del pago del impuesto sobre la renta, sin cuya intervención no se habría cometido el delito».
3. La de 20 de enero de 2016 (TS 2ª, recurso 1907/2003) confirma la condena a un asesor fiscal como autor, a la sazón administrador de hecho de una sociedad instrumental, y a su colaborador como cómplice, pues las mini-centrales eléctricas se vendieron a través de una sociedad transparente cuyos socios eran no residentes, prescindiendo la citada resolución de calificar la condición de resolutoria o suspensiva, para imputar las rentas al ejercicio fiscal de la fecha del contrato.
4. La de 15 de noviembre de 2016 (AN Sala de lo penal, recurso 3/2016) confirma³¹ la del Juzgado Central que condenó como cooperadores necesarios al asesor fiscal —diseño la operación conocida como *Sándwich Holandés*— y a la abogada, indicando respecto del primero: «Precisamente la aportación del asesor fiscal es imprescindible porque planificó la operación, intervino en la constitución de las sociedades —tuvo una acción de una de ellas— para hacer regresar el dinero de su cliente eludiendo los controles administrativos y camuflado bajo la cobertura de un préstamo entre sociedades vinculadas, para generar una falsa apariencia de intereses que la sociedad española se desgravó como gasto financiero. De ahí que de manera correcta se le haya calificado de cooperador necesario».

La pena impuesta al asesor fiscal se podrá reducir en un grado, al señalar el artículo 65.3 del Código penal que «cuando en el inductor o en el cooperador

31 Aunque también confirma la condena de la abogada, aclara que «en este punto, tiene razón el recurrente de lo inadecuado de acudir a la ignorancia deliberada para tener por acreditado la vertiente cognoscitiva del dolo».

necesario no concurran las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los Jueces o Tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate».

8. Bibliografía

AA.VV. (2019). Curso de Derecho Penal. Parte Especial. Editorial Dykinson, 5ª edición. Madrid, página 493.

Espejo Poyato, I. (2015). Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 388.

Miranda Estrampes, M. (2010). La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones. Revista Catalana de Seguretat Pública, 5.

Navarro Massip, J. (2016). El maquiaveslismo probatorio de la prueba ilícitamente obtenida en el proceso penal español. Revista Aranzadi Doctrinal, 5.

Rodríguez Almirón, F.J. (2017). Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública. Revista Aranzadi Doctrinal, 5.

Rodríguez Devesa, J.M. (1981). Derecho Penal Español. Parte General. Impreso en Artes Gráficas Carasa, 8ª edición. Madrid, pág. 439.

Muñoz Cuesta, F.J. (2013). La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre. Revista Aranzadi Doctrinal, 11.