

2019 - 05 - 09

Revista española de Derecho Financiero

Año 2015

Número 167 (Julio - Septiembre)

Estudios

4. El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo (OLGA CARRERAS MANERO)

4 El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo

(The tax offense perpetrator: study of its responsibility)

OLGA CARRERAS MANERO

Profesora Ayudante Doctor (acreditada Contratada Doctor) de Derecho financiero y tributario. Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza. olgacarr@unizar.es

ISSN 0210-8453

**Revista española de Derecho Financiero 167
Julio - Septiembre 2015**

Sumario:

1. Introducción
2. Aspectos subjetivos de la defraudación tributaria: el delito contra la hacienda pública como un delito especial o común
 - 2.1. Ideas generales
 - 2.2. La cuestión del asesor fiscal como sujeto activo del delito de defraudación tributaria
3. La autoría en el delito contra la hacienda pública
 - 3.1. La comisión del delito contra la Hacienda Pública por personas físicas. La coautoría
 - 3.2. Las personas jurídicas como autoras de un delito de defraudación tributaria: sus consecuencias prácticas
 - 3.3. La comisión del delito contra la Hacienda Pública por entidades sin personalidad jurídica
4. Otras formas de participación en el delito contra la hacienda pública
5. Referencias bibliográficas

RESUMEN: El presente trabajo tiene por objeto el estudio del sujeto activo del delito de defraudación tributaria. A tal fin, se examinarán, en primer lugar, los aspectos generales que deben concurrir en el elemento subjetivo de dicha figura delictiva; para pasar a abordar, acto seguido, la cuestión de la autoría y de otras formas de participación en el mismo.

PALABRAS CLAVE: Delito contra la Hacienda Pública; Autor; Extraneus

ABSTRACT: This paper analyses tax offence perpetrator. To that end, an exam of subjective aspects relative to that offence will be expounded; and secondly, some considerations about the responsibility of the perpetrator and the extraneus contributions will be explained.

KEY WORDS: Tax offense; Perpetrator; Extraneus

1. INTRODUCCIÓN

Como es de sobra conocido, y así lo ha venido afirmando nuestro Tribunal Constitucional, la tipificación delictiva del fraude fiscal encuentra su justificación en la solidaridad de todos para hacer frente a las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo (art. 31¹ de la Constitución Española –en adelante, CE–), lo cual conlleva que aquél constituya «una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático», haciendo necesario dotar de reproche penal al incumplimiento de los deberes fiscales¹.

En este sentido, cabe señalar, en relación con el delito fiscal, que el artículo 305.1¹ de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal –en adelante, CP– describe la conducta típica haciendo referencia a la *defraudación* a la Hacienda Pública, *eludiendo* el pago de tributos, actuaciones éstas que implican la concurrencia de un concreto elemento subjetivo –el ánimo de defraudar–, a fin de evitar que la intervención penal conduzca a la prisión por deudas².

Ahora bien, es preciso destacar que el precepto arriba aludido no contempla en su seno limitación alguna relativa a los medios comisivos más allá de los que dan lugar a una conducta eminentemente defraudatoria, quedando abierto, por consiguiente, el elenco de posibles comportamientos constitutivos del delito en cuestión³.

Siendo esto así, debe tenerse en cuenta que, hoy en día, las técnicas de defraudación tributaria resultan cada vez más complejas y la finalidad de las mismas consiste en *ocultar*, en la mayor parte de las ocasiones, al verdadero autor del delito contra la Hacienda Pública de que se trate, entendido dicho sujeto como aquella persona que asume el dominio sobre la conducta defraudatoria –con independencia de que se beneficie (o no) de la misma–, dificultando su identificación para eludir las responsabilidades penales y civiles oportunas⁴.

En consecuencia, la delimitación de la conducta de la autoría y de sus formas de participación va a determinar la eficacia práctica del delito de defraudación tributaria recogido en sede del artículo 305¹ del CP, siendo éste uno de los asuntos tradicionalmente más controvertidos del mismo⁵.

Por todo ello, consideramos que la determinación de quién puede ser sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública resulta esencial y de suma importancia y cuyo examen, por consiguiente, abordaremos en el presente trabajo. De este modo, comenzaremos nuestro estudio por ciertas cuestiones esenciales y generales que atañen a los elementos subjetivos de dicha figura delictiva, para pasar a afrontar, acto seguido, la autoría de aquél, distinguiendo entre las actuaciones cometidas por las personas físicas, de las llevadas a cabo por las personas jurídicas y los entes sin personalidad y, ya en último lugar, analizaremos otras formas de participación en el referido delito.

2. ASPECTOS SUBJETIVOS DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA COMO UN DELITO ESPECIAL O COMÚN

De conformidad con lo indicado en las líneas precedentes, el primer punto a tratar concierne a los *elementos subjetivos* que atañen al tipo delictivo que ahora nos ocupa; en concreto, al *carácter* o la *naturaleza* del delito de defraudación tributaria desde el punto de vista del sujeto activo del mismo, hipótesis ésta que no resulta badalí, dado que dependiendo de la posición que se adopte podrá exigirse (o no) al *extraneus* –como, por ejemplo, al asesor fiscal– responsabilidad en concepto de autor directo de aquél.

2.1. IDEAS GENERALES

A este respecto, y en relación con la cuestión arriba aludida, cabe señalar que existen *dos* líneas doctrinales y jurisprudenciales contrapuestas, puesto que para los partidarios de una de dichas tesis la referida figura delictiva debe ser entendida como un *delito común o especial de dominio* –el cual puede ser cometido por cualquier persona–, si bien los defensores de la segunda teoría consideran que se trata de un *delito especial o de propia mano* –cuyos autores serán aquellos sujetos que, junto con la realización de la acción típica, presentan ciertas características subjetivas–.

Siendo esto así, y en lo que atañe a la *primera* de las dos tesis ahora mencionadas, se ha venido afirmando que la misma encuentra su justificación en una *interpretación gramatical* de lo previsto en el artículo 305 del CP, en la medida en que dicho precepto, al definir la conducta delictiva, no circunscribe el concepto de autoría –de una manera explícita– a quienes presenten la condición de obligados tributarios en función de la normativa de tal naturaleza⁶⁾, habiéndose puesto de relieve, en consecuencia, que aunque resulta evidente que «*el delito se produce en el seno de una relación tributaria (...) ello no implica necesariamente que el único autor posible sea el obligado tributario*»⁷⁾, pudiendo llegar a declararse, en su caso, autor directo del referido delito al asesor fiscal.

En este sentido, se ha puesto de relieve que, dado que el tipo del delito de defraudación tributaria no establece ningún requisito específico a efectos de incriminación del *extraneus*, aquél debe ser considerado como un delito común⁸⁾. Asimismo, SIMÓN ACOSTA ha entendido que dicha figura delictiva la comete, a tenor del artículo 305 del CP, «*el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública*», sin que se requiera expresamente condición personal alguna en el reo, debiendo tenerse en cuenta, además, que al definirse las diversas formas de defraudar a la Administración tributaria tampoco en esta delimitación de la conducta punible se aprecia ninguna mención particular relativa a las condiciones personales del agente⁹⁾.

A este respecto, se ha afirmado, a su vez, que el hecho de que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante, LGT– diferencie entre sujeto pasivo e infractor da lugar a que la interpretación del delito contra la Hacienda Pública, en los aspectos del mismo que puedan resultar *oscuros*, se realice a la luz de la normativa tributaria, en aras de una mayor armonía del ordenamiento jurídico y, con tal fundamento, MUÑOZ PÉREZ considera que aquél debe ser un delito común, cuyo autor será todo aquel que se encuentre en situación de defraudar a la Hacienda Pública en alguna de las formas descritas en la legislación penal¹⁰⁾.

Por su parte, los partidarios de la *segunda* de las teorías mencionadas con anterioridad consideran que la citada figura delictiva presenta la naturaleza de *delito especial de propia mano*¹¹⁾, dado que su autor sólo puede serlo, o bien el *sujeto pasivo* de la relación jurídico-tributaria –tal y como se define en sede del artículo 36.1 de la LGT–¹²⁾, o bien el resto de obligados tributarios en los términos previstos en el artículo 35 de dicha norma¹³⁾.

De acuerdo con ello, cabe destacar que el TS se encuentra entre los defensores de dicha tesis, pues –ya en el año 1990– el citado órgano jurisdiccional puso de manifiesto que sólo puede ser sujeto activo del delito de defraudación tributaria «*el que sea directamente obligado tributario o acreedor del impuesto o el que malgastó el beneficio fiscal obtenido, pero nunca el tercero*»¹⁴⁾, teoría ésta que se ha visto confirmada en numerosas resoluciones posteriores¹⁵⁾, habiendo afirmado aquél, en esta misma línea, que la «*autoría del delito fiscal plantea problemas extrapenales ya que su determinación hay que complementarla con las normas tributarias que definen al contribuyente como “la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”*», y ello porque, a su juicio, la referida figura delictiva «*se integra en la categoría de los delitos especiales propios, en la medida que sus autores potenciales sólo pueden ser los sujetos tributarios respecto de su específica obligación tributaria*»¹⁶⁾.

Asimismo, en la Circular 2/78 de la Fiscalía del Tribunal Supremo vino a indicarse que el autor del delito contra la Hacienda Pública debe serlo «*la persona que según la Ley resulte obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente,*

(...) e igualmente las personas obligadas al pago de tributos, arbitrios y tasas a favor de las Haciendas provinciales y municipales» .

Junto a lo anterior, y dando un paso más en los argumentos formulados a favor de la tesis que ahora nos ocupa, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ ha venido a entender que también puede tener la consideración de sujeto activo del delito de defraudación tributaria quien ostente la condición de *representante legal o voluntario* , en la medida en que el artículo 305 del CP no exige que sólo sean sujetos idóneos los deudores tributarios obligados frente a la Hacienda Pública en nombre propio, sino que, por el contrario, lo que requiere tal precepto es «*que el sujeto activo esté obligado al pago según las normas del Derecho tributario*» ¹⁷.

En este sentido, y una vez apuntadas las dos teorías formuladas en relación con el asunto que ahora nos ocupa, debemos sumarnos a esta última tesis, pues somos de la opinión de que el delito contra la Hacienda Pública debe ser considerado un *delito especial propio* , de modo que el autor del mismo sólo será aquel sujeto en quien concurren las características esenciales de todo obligado tributario, siempre que defraude, como resulta evidente, a la Hacienda Pública en los términos previstos en el artículo 305 del CP, si bien dicha conclusión no implica que el *extraneus* –por ejemplo, el asesor fiscal– no incurra, en su caso, en responsabilidad penal en función de la concreta conducta que, a tal efecto, lleve a cabo, como vamos a examinar a continuación.

2.2. LA CUESTIÓN DEL ASESOR FISCAL COMO SUJETO ACTIVO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

De este modo, y partiendo de la premisa arriba puesta de manifiesto, es preciso distinguir, a fin de exigir responsabilidad penal al asesor fiscal, si éste ha actuado como un mero consejero del cliente o como su representante¹⁸, pues sólo las circunstancias específicas que en cada situación tengan lugar son las que van a determinar, en último término, «*las posibles responsabilidades, deberes y derechos existentes*» ¹⁹.

De acuerdo con ello, cuando el asesor fiscal *extraneus* lleve a cabo *actos de simple asesoramiento* entendemos que sólo podrá reclamársele responsabilidad como *partícipe* –inductor, cooperador necesario o cómplice– del delito de defraudación tributaria cometido, dado que, como ha indicado ADAME MARTÍNEZ, en tales supuestos no existe ningún título en concepto de autoría por el cual puedan transferirse los deberes tributarios a aquél²⁰.

No obstante lo anterior, distinta deberá ser la solución que se adopte para aquellos casos en que el referido sujeto, actuando como mero consejero, defrauda a la Hacienda Pública con desconocimiento de su cliente; en tales hipótesis, la defensa de la tesis que hemos adoptado nos va a llevar a una situación, del todo punto, insatisfactoria. En efecto, hay que tener en cuenta que el asesor fiscal no podrá ser considerado autor –por las razones ya expuestas–, pero tampoco inductor o partícipe, en la medida en que falta el elemento subjetivo del tipo, pues el obligado tributario –el cliente– no actúa dolosamente al carecer de ánimo defraudatorio, ello da lugar, por tanto, a una conducta que no puede considerarse ni típica ni antijurídica, lo cual podría conducir, por consiguiente, a la falta de punición del asesor fiscal²¹.

Ahora bien, es preciso indicar, en relación con esta cuestión, que nuestros tribunales han venido responsabilizando en concepto de autor por dicho delito al asesor fiscal, en aras de evitar tales situaciones, siempre que este último haya tenido encomendada la realización de las actuaciones necesarias tendentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias de que se trate y hubiera incumplido dolosamente su mandato sin conocimiento del representado²².

En lo que concierne ya a la *segunda* de las opciones citadas dos párrafos más atrás, esto es, cuando el asesor fiscal ostente la condición de *representante* y siempre que actúe conjuntamente con su cliente para defraudar –de forma dolosa– a la Hacienda Pública, consideramos que en tal caso no existe problema alguno para en el mismo adquiera, en función de la concreta actuación cometida, la condición de autor –o coautor– del delito fiscal de que se trate –con base en lo previsto en el seno del artículo 31 del CP–²³, o la de partícipe, básicamente la de cooperador necesario o, en

casos residuales, la de inductor o cómplice²⁴⁾, siendo idéntica la solución para el supuesto en que el citado asesor, en su calidad de representante, defraude con desconocimiento del cliente²⁵⁾.

3. LA AUTORÍA EN EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

3.1. LA COMISIÓN DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA POR PERSONAS FÍSICAS. LA COAUTORÍA

Pasando ya a analizar la cuestión de la *autoría* en sede del delito de defraudación tributaria, cabe señalar que es el artículo 28 del CP el que se encarga de establecer que son «*autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento*». De acuerdo con ello, y como ya hemos indicado en el epígrafe precedente, consideramos que el autor de la referida figura delictiva podrá ser todo obligado tributario que defraude a la Hacienda Pública en función de la comisión de la conducta típica descrita en el artículo 305 del CP.

Ahora bien, y a tenor de lo previsto en el precepto arriba transcrito, junto al autor directo del delito de que se trate, el mismo puede ser cometido de forma conjunta mediante la intervención de dos o más personas en los hechos delictivos, surgiendo aquí el problema de la *coautoría*, que implica necesariamente la concurrencia de un presupuesto objetivo –la ejecución del tipo por varias personas– y de otro subjetivo –el acuerdo de voluntades, esto es, el carácter conjunto de dicha coejecución–²⁶⁾.

En relación con esta cuestión, es preciso indicar que resulta complicado que se cometa un delito contra la Hacienda Pública en régimen de coautoría, a excepción de los casos de representación de personas jurídicas; y ello porque hay que tener en cuenta que los impuestos que gravan a las personas físicas –principalmente el IRPF–, presentan, en general, carácter individual. No obstante lo anterior, cabría destacar, a este respecto, los supuestos de *tributación conjunta de unidades familiares* en aquél, en los términos que se recogen en el artículo 84 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

De acuerdo con ello, somos de la opinión –siguiendo a MUÑOZ PÉREZ– de que, cuando se produzca la situación arriba señalada, debe adoptarse una de las *dos* siguientes *opciones*: por un lado, considerar a los declarantes coautores directos del citado delito o, por otro, analizar a quién corresponde la titularidad de la renta no declarada que determina la comisión de tal figura delictiva, a fin de considerar autor sólo al titular de la misma²⁷⁾.

Así pues, es preciso indicar que a favor de la primera opción se encuentra la existencia de responsabilidad solidaria de los declarantes frente a la Hacienda Pública, tal y como prevé el artículo 84.6 de dicha Ley²⁸⁾; ahora bien, este mismo precepto reconoce el derecho a prorratear entre cada uno de los miembros de la unidad familiar la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos, lo cual viene a justificar la segunda de las soluciones puestas de relieve. En este sentido, y tal y como ha afirmado TORRES GELLA, en este último caso se podrá excluir de la acusación como coautor al sujeto pasivo no titular de la renta ocultada –en virtud del principio de interpretación más favorable al reo–, sin perjuicio de su posible imputación, empero, como inductor o cooperador necesario²⁹⁾.

3.2. LAS PERSONAS JURÍDICAS COMO AUTORAS DE UN DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: SUS CONSECUENCIAS PRÁCTICAS

Siguiendo con el esquema preestablecido, y una vez efectuadas las consideraciones relativas a la comisión del delito contra la Hacienda Pública por personas físicas, es el momento de examinar esta misma cuestión en sede de las *personas jurídicas*.

A este respecto, y como es de sobra conocido, cabe recordar que a raíz de la reforma del CP operada por obra de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, se establece, ya de forma expresa, la posibilidad de que las personas jurídicas sean sancionadas penalmente, aboliéndose, de este

modo, el principio *societas delinquere non potest* . Precisamente por ello, dichas entidades van a poder ser autoras del delito de defraudación tributaria regulado en el artículo 305 del CP, posibilidad de la que carecían hasta la entrada en vigor de la referida Ley.

En efecto, y de conformidad con lo arriba señalado, el artículo 31 bis del CP viene a establecer que «*En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho*»³⁰⁾, indicando, a su vez, que «*En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso*» .

De acuerdo con ello, el primer rasgo que cabe destacar relativo a la responsabilidad penal de las entidades con personalidad jurídica lo constituye el hecho de que se trata de una responsabilidad de tipo *acumulativo* , en el sentido de que la responsabilidad penal de las personas jurídicas no sustituye la correspondiente a los sujetos mencionados en el artículo 31 bis .1 del citado Código, sino que se acumula a esta última³¹⁾, y ello aun cuando no haya podido individualizarse a la concreta persona física responsable o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella (art. 31 bis .2 CP), previsión ésta que implica que nos encontremos, en nuestra opinión, ante un modelo de *responsabilidad propia* u *originaria* de aquéllas³²⁾.

De este modo, y a la vista de las consideraciones formuladas, es posible afirmar que, para poder imputar un delito de defraudación tributaria a una sociedad, éste deberá llevarse a cabo, en todo caso y como no podría ser de otro modo, por alguna de las *personas físicas* enunciadas en el primero de los preceptos aludidos *ut supra*³³⁾, siempre y cuando dicha figura delictiva se cometa en su *provecho* , lo cual puede ser factible si la cuota defraudada se utiliza en las actividades propias de la entidad, o bien la misma se transfiere al patrimonio de los socios³⁴⁾.

Asimismo, cabe señalar que el artículo 31 bis .1 del CP establece, a su vez, una *doble vía de imputación* , en la medida en que se hace responsable a aquéllas no sólo de los delitos cometidos por las personas que tienen el poder de representación en las mismas, sino también por las infracciones propiciadas por no haberse ejercido el debido control sobre sus empleados.

A estos efectos, y en relación con el *primer supuesto* arriba aludido, es preciso indicar que el *representante legal* de la sociedad o sus *administradores* –de hecho o de derecho– deberán actuar en nombre o por cuenta de la misma y en su provecho, lo cual excluye la responsabilidad de la persona jurídica por la comisión de un delito fiscal cuando dichos sujetos no cometan el referido tipo penal en tal condición, esto es, lo hagan «*actuando al margen de su función de representación o administración de la sociedad, aunque la comisión del delito favorezca económicamente a la persona jurídica*»³⁵⁾.

En este sentido, ha de ponerse de relieve que al imputarse la responsabilidad penal a tales entidades como consecuencia de los actos derivados de quien materialmente las gestiona, aquélla también puede tener lugar por las correspondientes actuaciones del administrador cuando éste tenga la condición de gestor independiente –como, *ad. ex.* , un *abogado* o un *asesor fiscal* –³⁶⁾, y ello, además, porque no resulta imprescindible que dicho sujeto se encuentre formalmente vinculado a la empresa a través de un contrato laboral o mercantil³⁷⁾, siendo suficiente con que el trabajador actúe por cuenta de esta última y en su provecho.

En lo que atañe ya a la *segunda hipótesis* de imputación, la responsabilidad de la sociedad deriva del hecho de que el delito de que se trate haya sido cometido como consecuencia de que sobre su autor –esto es, el correspondiente *empleado* – no se hubiera ejercido el debido control, estableciéndose explícitamente de este modo, y por vez primera en el CP y , un deber de supervisión de los superiores respecto de los empleados³⁸⁾.

A la vista de las consideraciones efectuadas, y en relación con los dos supuestos arriba mencionados, estimamos que resulta criticable que no se hayan previsto consecuencias de diferente gravedad para la persona jurídica en función del sujeto que hubiese cometido el tipo penal en nombre de la misma –esto es, bien los directivos o administradores o bien sus empleados–, y ello con base en la existencia cierta de una organización defectuosa y una carencia de control en sede de la sociedad³⁹; así, como ha puesto de manifiesto MORALES PRATS, «hubiera sido deseable que para los supuestos de delitos cometidos por empleados descontrolados, se hubiere impuesto la pena en su mitad inferior»⁴⁰.

Dando un paso más en nuestro estudio, resulta oportuno indicar que una parte de la doctrina ha venido entendiendo que el sistema jurídico-penal establecido en relación con el problema que ahora nos ocupa constituye un supuesto de *responsabilidad objetiva*, ya que, *stricto sensu*, quien comete el delito en cuestión son los representantes legales, los administradores de hecho o de derecho de la empresa o sus empleados. En este sentido, se ha puesto de relieve que dicha entidad va a responder por comportamientos delictivos ajenos, atribuyéndose a la misma –a efectos de reproche– algo que hicieron otros y que, al carecer de «vida propia», aquélla ni siquiera podría llegar a ejecutar⁴¹.

Por su parte, otro sector doctrinal ha considerado que, a fin de evitar, precisamente, dicha calificación, debe interpretarse el artículo 31 *bis* del CP de un modo *restrictivo*, de forma que sólo podrá reputarse autora a la persona jurídica de un determinado delito cuando haya existido un *defecto de organización* en su seno, esto es, «una omisión del cuidado debido en la evitación de la comisión de delitos»⁴². De acuerdo con ello, se vendría a otorgar a tal entidad una posición de *garante*, en la medida en que tiene que controlar el cumplimiento de las obligaciones de sus agentes y evitar las acciones que deriven en resultados lesivos⁴³, siendo necesario, a su vez, que en aquélla pueda apreciarse el reproche por la no evitación de la actuación delictiva cometida por la persona física⁴⁴.

De este modo, resulta patente, como ha indicado DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO, que aunque siempre existirán una o varias personas físicas que ostenten el dominio del hecho, y tengan en su mano la comisión del delito, la persona jurídica aparecerá como un instrumento imprescindible para ello⁴⁵, circunstancia ésta que permite justificar la imputación de la correspondiente sanción a la misma, con independencia de la que recaiga sobre dichos sujetos⁴⁶, y ello aun cuando estos últimos no hayan podido ser individualizados (art. 31 *bis* .2 CP).

Ahora bien, es preciso reconocer, siguiendo a GÓMEZ TOMILLO, que para que dicha teoría tenga plena eficacia debería haberse previsto, de forma expresa, la posibilidad de que las personas jurídicas pudieran librarse de la oportuna sanción en aquellos casos en que las mismas prueben que ha existido en su seno una organización eficiente, orientada a impedir la comisión de delitos⁴⁷.

A estos efectos, es preciso destacar que se está tramitando una reforma tendente a mejorar la regulación de esta cuestión, siendo su principal objetivo el de delimitar, de un modo adecuado, el contenido del *debido control*, cuyo quebrantamiento permite fundamentar la responsabilidad penal de las personas jurídicas⁴⁸. En este sentido, dicho control viene a condicionarse a las dimensiones de la sociedad de que se trate, previéndose, asimismo, que los directivos no tienen que ser necesariamente responsables de los delitos cometidos por aquellas entidades que, por la falta de adopción de programas de cumplimiento, hayan generado responsabilidad penal, disponiéndose, a su vez, que estas últimas pueden quedar exentas de responsabilidad siempre que cumplan ciertos requisitos⁴⁹.

En consecuencia, cabe señalar, que la imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas deriva de una omisión del deber de cuidado de dichas entidades, cuyo origen radica en lo que ha venido a denominarse *culpa in vigilando* o *in eligendo*, debiendo configurarse aquélla, por tanto, como una «*culpa sin representación del posible resultado delictivo*»⁵⁰; más en concreto, la citada responsabilidad será oportuna cuando se defraude a la Administración tributaria en nombre de la sociedad, siempre y cuando esta última hubiese podido evitar tal situación estableciendo los mecanismos de control y vigilancia necesarios.

Una vez puesto de relieve lo anterior, y dando un paso más en nuestro estudio, debe indicarse que como consecuencia del reconocimiento en sede penal de la responsabilidad de tal naturaleza a las personas jurídicas (art. 31 bis CP), han de establecerse, como es lógico, las *penas* correspondientes a las mismas derivadas de la comisión de aquellos delitos en relación con los cuales se ha previsto tal posibilidad.

A estos efectos, y antes de la reforma operada en el CP por obra de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, no venía a recogerse en el citado Código un catálogo de penas aplicables a las referidas entidades, sino sólo determinadas *consecuencias accesorias* que el juez podía imponer en el caso de delitos cometidos en el seno o a través de sociedades⁵¹, las cuales, empero, no constituían *stricto sensu* una suerte de pena para las mismas.

Dicha situación ha sido modificada a raíz de la entrada en vigor de la Ley arriba aludida, al incluirse en el CP y las penas aplicables por la comisión del delito de que se trate por parte de las personas jurídicas, penas éstas que el juez debe aplicar en todo caso y no puede optar por una u otra, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a la mencionada reforma⁵².

Sea como fuere, y en lo que a nosotros concierne, la pena que debe imponerse en aquellos supuestos en que una sociedad cometa un delito contra la Hacienda Pública será la prevista en el artículo 310 bis a) del CP, esto es, «*Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años*», pudiéndose aplicar, a su vez y siempre que se atienda a las reglas establecidas en el artículo 66 bis, las medidas recogidas en las letras b) a e) y g) del artículo 33.7 de dicho texto normativo⁵³.

En relación con esta cuestión, consideramos que la pena impuesta a las personas jurídicas no puede reputarse más que como positiva, dado que la comisión de un delito fiscal por éstas ha podido reportarles grandes beneficios económicos y, además, va a causar, si bien de modo indirecto, una lesión al interés general; no obstante, somos de la opinión de que a la hora de fijar la concreta cuantía de la multa correspondiente deberá atenderse, junto a los criterios generales de determinación de la misma, a la *capacidad económica* de tales entidades⁵⁴.

Ahora bien, ha de tenerse en cuenta que, una vez cometido el correspondiente delito de defraudación tributaria de que se trate, tiene lugar –como ya hemos indicado– una *doble vía de imputación*, al exigirse la oportuna responsabilidad penal tanto a la persona jurídica como al autor material del mismo –es decir, a los sujetos que ostenten un determinado poder de dirección en la sociedad o a aquellos que careciendo de dicho poder han actuado sin el debido control de su superior⁵⁵–, circunstancia ésta que viene a ponerse de manifiesto en sede de las penas aplicables a este respecto.

En efecto, va a ser muy frecuente que la multa prevista en el artículo 310 bis del CP antes aludido se superponga con la pena impuesta a las personas físicas –esto es, la recogida en el artículo 305 del CP–, estableciéndose para tales supuestos la necesidad de *modular* las respectivas cuantías; más en concreto, es el artículo 31 bis .2 de dicho Código el precepto que prevé que «(...) *Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos*» .

De acuerdo con ello, se ha considerado que cuando unos mismos actos den lugar a una *doble responsabilidad* puede verse vulnerado el principio de *non bis in idem*⁵⁶, situación ésta que, a nuestro modo de ver, se evitará siempre y cuando los reproches sean distintos e independientes para la sociedad, por un lado –por la existencia cierta de un defecto de organización y por no haber llevado a cabo un adecuado control–, y, por otro, para las personas físicas autoras materiales del delito en cuestión. Ahora bien, si ello fuera así ya no resultará necesario *modular* la pena de multa, puesto que los hechos cometidos serán, en puridad, diversos⁵⁷.

Por lo demás, es preciso señalar, ya para finalizar este epígrafe, que en sede del CP⁵⁸ y⁵⁹ se prevé la posibilidad de *fraccionamiento* del pago de la multa que le sea impuesta a la persona jurídica cuando exista peligro para su supervivencia⁵⁸; asimismo, vienen a establecerse determinadas medidas cuya finalidad consiste en impedir que la responsabilidad penal de aquella pueda ser burlada por una *disolución encubierta* o *aparente* o por su transformación, fusión, absorción o escisión, traspasándose, en tales supuestos, dicha responsabilidad a la entidad o entidades resultantes de estas operaciones⁵⁹.

3.3. LA COMISIÓN DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA POR ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA

Una vez analizada la responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, es el momento de pasar a abordar dicha cuestión en sede de las *entidades sin personalidad jurídica*. A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que las mismas tienen la condición de obligados tributarios a tenor de lo previsto en el artículo 35.4⁶⁰ de la LGT, el cual viene a establecer que: «*Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición*», pudiendo llegar a ser, en su caso, sujetos infractores, pues el artículo 181⁶¹ de la LGT se encarga de indicar que «*Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes*»⁶⁰.

Siendo esto así en sede tributaria, cabe señalar que va a resultar bastante complejo imputar como autor, en el ámbito penal, a dichas entidades, puesto que la reforma que acabamos de estudiar en el epígrafe precedente sólo concierne a las personas jurídicas y lo mismo puede afirmarse respecto de aquellas personas físicas –las cuales no serán, como resulta evidente, obligados tributarios de la relación jurídico-tributaria de que se trate, pues tal consideración recaerá en el ente sin personalidad jurídica– que hubiesen defraudado a la Hacienda Pública sirviéndose de su condición de partícipes en tal ente, en la medida en que, como ya hemos puesto de relieve, entendemos que el delito de defraudación tributaria debe reputarse un delito especial.

En relación con esta cuestión, la doctrina que ha venido analizando ese asunto ha considerado que una posible solución sería dirigir la acusación contra todos los partícipes de la masa patrimonial, si bien reconocen que al no ser obligados tributarios tal imputación no prosperaría; asimismo, se ha puesto de manifiesto que podría optarse por imputar responsabilidad penal sólo a quienes hayan actuado como administradores efectivos, aplicando el artículo 31⁶² del CP, aunque parece que en dicho precepto no cabría subsumir, empero, a las herencias yacentes o a las comunidades de bienes⁶¹.

En este sentido, una última posibilidad que se ha puesto de relieve atañe a la aplicación, de forma analógica, de lo dispuesto en el artículo 6.1.5^o⁶³ de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil⁶², lo que llevaría a poder aplicar el artículo 31⁶³ del CP a los administradores de hecho de las entidades sin personalidad jurídica, si bien parece que la misma tampoco prosperará⁶³.

Así pues, y de acuerdo con lo indicado, cabe afirmar que en este punto existe una laguna legal, si bien, por nuestra parte, estimamos, *lege ferenda*, que deberá exigirse responsabilidad penal a aquellas personas físicas que hubieran participado, de forma efectiva, en la defraudación tributaria en calidad de inductores o cooperadores necesarios, debiendo imponérsele a la entidad sin personalidad jurídica, a su vez, una o varias *consecuencias accesorias* de la pena en los términos a los que alude el artículo 129.1⁶⁴ del CP, el cual establece, a este respecto, que «*En caso de delitos o faltas cometidos en el seno, con la colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el artículo 31 bis de este Código, el Juez o Tribunal podrá imponer motivadamente a dichas empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones una o varias consecuencias accesorias a la pena que corresponda al autor del delito*


con el contenido previsto en los apartados c) a g) del artículo 33.7» ⁶⁴⁾.

Dicha posibilidad queda corroborada a tenor de lo previsto en el apartado segundo de aquél: «Las consecuencias accesorias a las que se refiere en el apartado anterior sólo podrán aplicarse a las empresas, organizaciones, grupos o entidades o agrupaciones en él mencionados cuando este Código lo prevea expresamente , o cuando se trate de alguno de los delitos o faltas por los que el mismo permite exigir responsabilidad penal a las personas jurídicas»⁶⁵⁾, pues, como ya hemos analizado en el epígrafe anterior, en la actualidad no existe problema alguno para imputar responsabilidad penal por la comisión de un delito de defraudación tributaria a las personas jurídicas.


4. OTRAS FORMAS DE PARTICIPACIÓN EN EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Una vez examinada la cuestión de la autoría directa en sede del delito de defraudación tributaria, debemos pasar a abordar, siguiendo el esquema preestablecido en su momento, el régimen jurídico que concierne de los *terceros intervinientes* , y ello porque la infracción del deber tributario cometida por el *intraneus* también puede resultar imputable, en su caso, al *extraneus* que colabora con él, lo cual deriva de la existencia de una unidad de título de imputación⁶⁶⁾.

En este sentido, los *partícipes* se definen como los sujetos que, formando parte de la comisión de los hechos delictivos, no se consideran obligados tributarios y, por ende, no serán autores *stricto sensu* del delito contra la Hacienda Pública de que se trate, ostentando los mismos, en función de la conducta cometida, la cualidad de inductores, cooperadores necesarios o de cómplices.

Siendo esto así, y en lo que atañe a los *inductores* , dicha institución se encuentra regulada en el párrafo segundo del artículo 28  del CP, en cuya virtud: «También serán considerados autores: a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo» . Ahora bien, y dado que en el seno de dicha norma no se establecen las características de la referida figura, ha sido la doctrina la que ha venido a especificar las mismas, habiendo indicado, a este respecto, que «inductor es quien de manera intencional hace surgir en otro la idea de cometer un delito llegando éste a ser puesto en ejecución» ⁶⁷⁾.

En relación con dicha figura, cabe destacar, en lo que se refiere al delito de defraudación tributaria, la tesis puesta de manifiesto por el TS en su pronunciamiento de 30 de abril de 2003, a raíz de la cual viene a favorecerse la persecución del auténtico culpable, esto es, de la persona que verdaderamente *idea la trama defraudatoria* –aunque para su ejecución se valga de meros testaferros que lo ignoran todo de la misma–⁶⁸⁾. En efecto, el citado órgano jurisdiccional abre la posibilidad de que aquél pueda ser considerado inductor, en la medida en que el mismo sería el verdadero «dueño de la acción» ⁶⁹⁾.

A estos efectos, somos de la opinión de que la cuestión arriba aludida resulta de suma importancia para los intereses de la Hacienda Pública, dado que al ostentar tales sujetos la condición de inductores se les puede llegar a aplicar, por ende, idéntica pena que para el autor *stricto sensu* del delito de defraudación tributaria cometido, puesto que debe tenerse en cuenta que, en definitiva, el artículo 28  del CP considera a dichos sujetos como autores del delito de que se trate⁷⁰⁾.

Pasando ya a analizar la figura del *cooperador necesario* , cabe señalar que es también el segundo párrafo del precepto arriba citado el que se encarga de prever que «serán considerados autores: b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado» , habiéndose definido al cooperador como el sujeto que no ejecuta la acción típica pero lleva a cabo una actividad ajena o distinta, la cual es íntima y necesariamente dependiente de aquélla⁷¹⁾. De acuerdo con ello, se ha venido a afirmar que la institución que ahora nos concierne se encuentra relacionada con la complicidad, si bien en este último supuesto la participación tiene una menor entidad, pues la actuación del partícipe no presenta carácter necesario para la comisión del delito⁷²⁾.

Siendo esto así, es preciso determinar cuándo los actos de participación resultan (o no) esenciales a fin de diferenciar al cooperador necesario del cómplice, cuestión ésta que no resulta badalí, dado

que la pena de aquél puede llegar a ser la misma que la del autor material del delito contra la Hacienda Pública, al igual que –como ya hemos puesto de relieve– sucede con el inductor.

A estos efectos, el TS ha venido entendiendo que el dato fundamental que permite determinar si existe cooperación necesaria (o no) se encuentra en la dificultad para sustituir por otra la aportación que ha realizado dicho partícipe en la comisión del delito en cuestión⁷³, siendo esencial, por tanto, concretar y reforzar la relación de causalidad entre la conducta de aquél y el resultado delictivo⁷⁴.

Ahora bien, en todo caso y en relación con las dos instituciones ahora analizadas, cabe señalar que, en función de la específica actuación llevada a cabo, el órgano jurisdiccional competente podrá aplicar, de forma potestativa, la pena inferior en un grado a la señalada para el autor del delito contra la Hacienda Pública, en la medida en que los partícipes se limitan a lesionar de forma indirecta el bien jurídico protegido, coadyuvando a la actuación del autor material⁷⁵; de acuerdo con ello, el artículo 65.3 del CP prevé que «Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate»⁷⁶.

Una vez efectuado el examen del inductor y el cooperador necesario, sólo resta abordar el estudio de la figura del cómplice, en relación con la cual cabe señalar que es el artículo 29 del CP el precepto que se encarga de prever que «Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos».

De acuerdo con ello, podemos afirmar que el cómplice en el delito de defraudación tributaria será todo aquel sujeto que, no revistiendo la condición de autor, sea considerado un cooperador no necesario o de segundo grado, en la medida en que la aportación que realice al hecho delictivo, aunque sea eficiente y efectiva para el fin propuesto por el autor, no haya resultado ni necesaria ni decisiva, aspecto este último que es el que nos permitirá diferenciar dicha figura de las dos analizadas con anterioridad⁷⁷.

A este respecto, somos de la opinión de que va a resultar fundamental llevar a cabo una adecuada delimitación de tales sujetos, la cual dependerá de la importancia de la aportación en la ejecución del plan del autor, entrando en juego la complicidad, en consecuencia, «cuando exista una participación accidental, no condicionante o de carácter secundario»⁷⁸, y ello es esencial, pues en el caso de que el *extraneus* sea considerado cómplice en el referido delito deberá imponérsele –de forma preceptiva– la pena inferior en grado a la fijada por la Ley para el correspondiente autor^{79,80}.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2009): *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada.

ANEIROS PEREIRA, J. (2011): «Principales implicaciones de la reforma del Código Penal para el ámbito tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 93.

APARICIO PÉREZ, J. (1997): *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona.

CAYÓN GALIARDO, A. (1998): «Prólogo» a la obra colectiva *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento español*, AEDAF, Monografía núm. 13, Madrid.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012): *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Aranzadi, Cizur Menor.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2003): «Sobre la autoría del «*extraneus*» en el delito fiscal», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 580.

-(2011) *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch, Barcelona.

DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO, C. (2010): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas: problemas dogmáticos y soluciones legislativas», *La Ley Penal*, núm. 75.

DE URBANO CASTRILLO, E., y NAVARRO SANCHÍS, F. J. (2009): *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho administrativo y penal*, La Ley, Madrid.

ECHARRI CASI, F. J. (2011): «Las personas jurídicas y su imputación en el proceso penal: una nueva perspectiva de las garantías constitucionales», *Diario La Ley*, núm. 7632.

FERNÁNDEZ TERUELO, J. G. (2011): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español (una visión crítica)», *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 25.

GÓMEZ BERNABEU, I. (2011): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *VII Congreso Tributario. Ponencias del VII Congreso Tributario*, AEDAF, Madrid.

GÓMEZ MARTÍN, V. (2011): «Artículo 31 bis», en *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 5/2010*, Tirant lo Blanch, Valencia.

GÓMEZ TOMILLO, M. (2011): «Imputación objetiva y culpabilidad en el Derecho penal de las personas jurídicas. Especial referencia al sistema español», *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 25.

GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (2010): «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal», *Revista Jurídica Española. La Ley*, volumen V.

MARTÍN DÉGANO, I. (2001): «La responsabilidad el asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 1.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y CASADO OLLERO, G. (2013): *Curso de Derecho financiero y tributario*, 24ª ed., Tecnos, Madrid.

MARTÍNEZ PÉREZ, C. (1982): *El delito fiscal*, Ed. Montecorvo, Madrid.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. (2007): «Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria», en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid.

MORALES PRATS, F. (1996): *Comentarios al Nuevo Código Penal*, Aranzadi, Pamplona.

- (2010) «La responsabilidad penal de las personas jurídicas (arts. 31 bis., 31.2 supresión, 33.7, 66 bis., 129, 130.2 CP)», en *La Reforma Penal de 2010: análisis y comentarios*, Aranzadi, Cizur Menor.

MUÑOZ PÉREZ, M. (2008): «Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Aranzadi, Cizur Menor.

NIETO GARCÍA, A. (2005): *Derecho administrativo sancionador*, 4ª ed., Tecnos, Madrid.

QUINTERO OLIVARES, G. (2009): «Administradores de hecho y de derecho ante la reforma del Código Penal», *Iuris: Actualidad y práctica del derecho*, núm. 142.

RODRÍGUEZ RAMOS, L. (2011): «La responsabilidad penal de las empresas y los *compliance programs*», *Estrategia Financiera*, núm. 281.

- (2011) «¿Cómo puede delinquir una persona jurídica en un sistema penal antropocéntrico? (La participación en el delito de otro por omisión imprudente: pautas para su prevención)», *Diario La Ley*, núm. 7561.

ROMERAL MORALEDA, A. (2000): «Sujeto activo del delito fiscal: obligados tributarios. Las personas jurídicas: responsabilidad y la crisis de la empresa como causa de justificación», en *Terceras*

jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones, Gaceta Fiscal , núm. 1.

SAIZ DÍAZ, C. (2005): «El delito de defraudación tributaria: delimitación del elemento subjetivo del tipo», *Diario la Ley* , núm. 6378.

SIMÓN ACOSTA, E. (1998): *El delito de defraudación tributaria* , Aranzadi, Pamplona.

TORRES GELLA, F. J. (2009): «Capítulo 5. Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal», en *El delito fiscal* , CISS, Valencia.

TRILLO NAVARRO, J. P. (2005): «El *extraneus* y el nuevo artículo 65.3 del Código Penal (II). El *extraneus* en el delito fiscal», *Diario La Ley* , núm. 6251.

ZUGALDÍA ESPINAR, J. M. (2010): «*Societas delinquere potest* (análisis de la reforma operada en el Código Penal español por la LO 5/2010, de 22 de junio)», *La Ley Penal* , núm. 76.

FOOTNOTES

1

En este sentido, la Sentencia del TC 50/1995, de 23 de febrero (FJ 6º) ha puesto de relieve que la «*elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*».

2

SAIZ DÍAZ , C.: «El delito de defraudación tributaria: delimitación del elemento subjetivo del tipo», *Diario la Ley*, núm. 6378, 2005, versión digital.

3

SAIZ DÍAZ , C.: «El delito de defraudación tributaria: delimitación del elemento subjetivo del tipo», *op. cit.*, versión digital.

4

MUÑOZ PÉREZ , M.: «Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, págs. 128 y 129.

5

A este respecto, DE URBANO CASTRILLO y NAVARRO SANCHÍS (*La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho administrativo y penal*, La Ley, Madrid, 2009, pág. 185) han afirmado que «*una cuestión de gran interés en materia de delincuencia fiscal es la relativa a los problemas de autoría y participación*».

6

En relación con esta cuestión puede consultarse a APARICIO PÉREZ , J.: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

7

MUÑOZ PÉREZ , M.: «Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, pág. 130.

8

TRILLO NAVARRO , J. P.: «El *extraneus* y el nuevo artículo 65.3 del Código Penal (II). El *extraneus* en el delito fiscal», *Diario La Ley*, núm. 6251, 2005, versión digital.

9

SIMÓN ACOSTA , E.: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 38.

10

MUÑOZ PÉREZ , M.: «Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, págs. 130 y 131. En este sentido, CHOCLÁN MONTALVO («Sobre la autoría del "*extraneus*" en el delito fiscal», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 580, 2003, versión digital) ha afirmado que debería concebirse al delito fiscal como un delito especial de dominio del que puede ser autor el extraño cuando se demuestre su dominio del hecho, puesto que, en su opinión, «*las posibilidades de configuración de la autoría del "extraneus" en un delito especial no deben reducirse a formas de dominio social derivadas de la administración o la representación, pudiendo comprender formas de dominio a través de la coacción o del error, de modo que no habría obstáculo para que el "extraneus" que domina la ejecución del delito del "intraneus" sea hecho responsable*», de modo que «*el "extraneus" puede ser considerado autor, en el caso en que no exista dolo en el sujeto cualificado y asuma el asesor el dominio del hecho, bien por virtud del instituto de la representación, bien en el caso de instrumentalización del obligado tributario*».

11

En este sentido, MARTÍNEZ PÉREZ (*El delito fiscal*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1982, pág. 29) vino a afirmar que el tipo legal en el delito de defraudación tributaria «*adquiere cualidades especiales en el sujeto activo: la condición de deudor tributario o la de titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida (...). La calidad especial del sujeto es determinante para la existencia del delito de tal forma que, faltando la misma, el hecho sería atípico*». Asimismo, para MORALES PRATS (*Comentarios al Nuevo Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 723), el referido delito «*reclama un incumplimiento por parte del autor de un deber jurídico extrapenal, cualificado y acotado por el ordenamiento tributario, de carácter propio, personal e intransferible*». Esta tesis es compartida, a su vez, por CHICO DE LA CÁMARA , P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Aranzadi, Cizur Menor,

2012, pág. 70; ROMERAL MORALEDA , A.: «Sujeto activo del delito fiscal: obligados tributarios. Las personas jurídicas: responsabilidad y la crisis de la empresa como causa de justificación», en *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones, Gaceta Fiscal*, núm. 1, 2000, pág. 104.

12

En cuya virtud: *«Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa (...)»*.




13

A estos efectos, el apartado primero del precepto citado en el texto viene a establecer que *«Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias»*, indicando el apartado segundo de aquél que *«Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos»*.

14

 [Sentencia del TS de 25 de septiembre de 1990 \(FJ 3º\)](#) (RJ 1990, 7238) .

15

 [Sentencias del TS de 24 de febrero de 1993](#) (RJ 1993, 1530) ,  [20 de mayo de 1996](#) (RJ 1996, 3838) y  [30 de abril de 2003](#) (RJ 2003, 3085) .

16

 [Sentencia del TS de 2 de marzo de 2005 \(FJ 3º\)](#) (RJ 2005, 5132) .

17

A este respecto, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ («Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria», en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 72 y 73) ha indicado que aunque la posición del representante no resulta idéntica a la del obligado en nombre propio hay que tener en cuenta que la naturaleza de delito de infracción de un deber del artículo 305 del CP *«no significa que sólo pueda ser sujeto activo del delito el sujeto pasivo de la obligación tributaria, puesto que el deber específico que subyace en el*

tipo penal no es intuitu personae».

18

A este respecto, MARTÍN DÉGANO («La responsabilidad el asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 1, 2001, versión digital) ha puesto de relieve que la responsabilidad penal del asesor fiscal es una cuestión que se presenta sumamente compleja, puesto que existen grandes problemas de prueba para imputar a dicho sujeto y, además, la redacción de las normas penales no facilita una diáfana interpretación.

19

Cfr., CAYÓN GALIARDO , A.: «Prólogo» a la obra colectiva *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento español*, AEDAF, Monografía núm. 13, Madrid, 1998, pág. 8.

20

ADAME MARTÍNEZ , F. D.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada, 2009, pág. 54.

21

A este respecto, MARTÍN DÉGANO («La responsabilidad el asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *op. cit.*, versión digital) ha considerado que «no cabe duda de que con la defensa de la naturaleza común se logra una mayor tutela del bien jurídico protegido», puesto que los partidarios de la tesis contraria vienen a defender «la autoría material del asesor fiscal y la impunidad de su cliente, el obligado tributario».

22

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 31 de julio de 2009 \(FI 4º\)](#) (JUR 2009, 374284).

23

A tenor del cual: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

24

Cfr., MARTÍN DÉGANO , I.: «La responsabilidad el asesor fiscal derivada de su participación en el delito de

defraudación y en la infracción tributaria», *op. cit.*, versión digital. En este sentido, CHICO DE LA CÁMARA (*El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, *op. cit.*, págs. 84 y 85) ha venido a afirmar que el asesor fiscal será considerado cooperador necesario cuando su participación en la comisión del delito se centre en un diseño íntegro de la operación defraudatoria, o bien aporte conocimientos insustituibles para conseguir la defraudación; no obstante, cuando no concurran, empero, las notas de «necesidad» o «carácter imprescindible» del asesor para la perpetración del delito, todo lo más que puede exigirse responsabilidad por su participación será en base a su condición de inductor o cómplice.

25

Ahora bien, hay que tener en cuenta que los partidarios de la teoría del delito fiscal como un delito común llegan a la misma conclusión que la expuesta en el texto sin necesidad de acudir a lo previsto en sede del artículo 31 del CP, pues califican directamente al asesor que actúa como representante de autor de dicha figura delictiva, *vid.*, a este respecto, a ADAME MARTÍNEZ , F. D.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, *op. cit.*, pág. 56 y a MARTÍN DÉGANO , I.: «La responsabilidad el asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *op. cit.*, versión digital.

26

Cfr., MUÑOZ PÉREZ , M.: «Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 135.

27

MUÑOZ PÉREZ , M.: «Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 136.

28

En cuya virtud: «*Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto (...)».*

29

TORRES GELLA , F. J.: «Capítulo 5. Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal», en *El delito fiscal*, CISS, Valencia, 2009, pág. 135.

30

La letra normal es nuestra.

GÓMEZ MARTÍN , V.: «Artículo 31 bis», en *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 5/2010*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág. 131. En opinión de ADAME MARTÍNEZ (*Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, op. cit., pág. 94) se trata de una responsabilidad por atribución o por transferencia, puesto que quien delinque es el individuo pero éste transfiere su responsabilidad a la persona jurídica si el delito lo cometió aquél por cuenta o en provecho de ésta.

A este respecto, TORRES GELLA («Capítulo 5. Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal», en *El delito fiscal*, op. cit., pág. 139) ha afirmado que «*la responsabilidad de las personas jurídicas se concibe como propia, aunque nacida de los delitos cometidos, por cuenta o beneficio de las mismas, por las personas físicas que las gobiernan o gestionan o por no haber ejercido sobre ellas el debido control*». Por su parte, MARTÍN QUERALT , LOZANO SERRANO , TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO (*Curso de Derecho financiero y tributario*, 24ª ed., Tecnos, Madrid, 2013, pág. 580), consideran que la clave de la reforma se encuentra en garantizar la personalidad del ilícito, con independencia de los avatares que concurran en las personas físicas que son autores materiales de los mismos.

Ahora bien, debe precisarse que aunque el artículo 31 bis. 1 del CP se refiera a las personas físicas, nada obsta, en nuestra opinión, para imputar la susodicha responsabilidad a la sociedad cuando los órganos de gestión de la misma sean otra persona jurídica –como sucede en los *holdings* empresariales–, dado que, en caso contrario, se estaría vulnerando el espíritu del referido precepto; en relación con esta cuestión puede consultarse a GÓMEZ BERNABEU , I.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *VII Congreso Tributario. Ponencias del VII Congreso Tributario*, AEDAF, Madrid, 2011, pág. 174.

Cfr., ANEIROS PEREIRA , J.: «Principales implicaciones de la reforma del Código Penal para el ámbito tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 93, 2011, pág. 29. Para QUINTERO OLIVARES («Administradores de hecho y de derecho ante la reforma del Código Penal», *Iuris: Actualidad y práctica del derecho*, núm. 142, 2009, pág. 22), «*la responsabilidad del ente social dependerá de que se pueda apreciar una identidad efectiva y verificable entre los intereses de las personas físicas y los de la persona jurídica*».

GÓMEZ MARTÍN , V.: «Artículo 31 bis», en *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 5/2010*, op. cit., pág. 133. Por su parte, RODRÍGUEZ RAMOS («La responsabilidad penal de las empresas y los *compliance programs* », *Estrategia Financiera*, núm. 281, 2011, versión digital) ha indicado, a este respecto, que en «*todos aquellos supuestos en los que el delito sea perjudicial o neutro para los intereses de la empresa no sólo no generará responsabilidad penal alguna para la misma, sino que incluso tendrá, como ya venía teniendo, el derecho a reclamar daños y perjuicios a esa persona física, mediante su personación en el procedimiento penal como*

acusación particular o actora civil». En opinión de CHOCLÁN MONTALVO (*La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch, Barcelona, 2011, pág. 187), la autoría del delito fiscal cometido por una persona jurídica debe determinarse con arreglo al criterio de dominio social, por lo tanto, «el administrador meramente formal, que no tiene el dominio del hecho, y que es un puro hombre de paja o testaferro, no puede ser autor al faltarle el dominio típico, pero puede ser responsabilizado como cooperador necesario si concurre el dolo referido a la elusión tributaria, aunque sea eventual». En este sentido, pueden consultarse las [Sentencias de las Audiencias Provinciales de A Coruña de 28 de septiembre de 2007 \(FJ 1º\)](#) (ARP 2007, 738), [Ávila de 2 de octubre de 2001 \(FJ 9º\)](#) (JUR 2002, 38992), [León de 14 de mayo de 2010 \(FJ 2º\)](#) (ARP 2010, 752) y [Madrid de 3 de marzo de 2008 \(FJ 6º\)](#) (ARP 2008, 429) .

36

Cfr., ADAME MARTÍNEZ , F.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, op. cit., pág. 59.

37

Es más, para GÓMEZ MARTÍN («Artículo 31 bis», en *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 5/2010*, op. cit., pág. 133), no existe inconveniente en que el susodicho sujeto sea un autónomo o un trabajador subcontratado, siempre que se halle integrado en el ámbito del dominio social.

38

Cfr., GÓMEZ-JARA DÍEZ , C.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal», *Revista Jurídica Española. La Ley*, volumen V, 2010, pág. 1848.

39

A este respecto, ADAME MARTÍNEZ (*Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, op. cit., pág. 96) ha considerado, atendiendo a las opiniones puestas de manifiesto en el Informe, de 26 de febrero de 2009, del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley Orgánica de modificación del CP, que «la trasposición fiel de las Decisiones Marco, la técnica y el fundamento político-criminal del sistema dualista aconsejan diferenciar la gravedad de las penas para las personas jurídicas en cada uno de estos supuestos».

40

MORALES PRATS , F.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas (arts. 31 bis., 31.2 supresión, 33.7, 66 bis., 129, 130.2 CP)», en *La Reforma Penal de 2010: análisis y comentarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 65.

41

FERNÁNDEZ TERUELO , J. G.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español (una visión crítica)», *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 25, 2011, pág. 25. En este sentido, MORALES PRATS [«La responsabilidad penal de las personas jurídicas (arts. 31 bis., 31.2 supresión, 33.7, 66 bis., 129, 130.2 CP)», en *La Reforma Penal de 2010: análisis y comentarios, op. cit.*, pág. 55] ha venido a indicar que el tenor del artículo 31 bis del CP «*difícilmente puede compatibilizarse con el principio de responsabilidad penal con el hecho propio, principalmente porque no se esclarecen los propios criterios de imputación específica de la persona jurídica*».

42

Véase, GÓMEZ MARTÍN , V.: «Artículo 31 bis», en *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 5/2010, op. cit.*, pág. 135. A juicio de ZUGALDÍA ESPINAR [« *Societas delinquere potest* (análisis de la reforma operada en el Código Penal español por la LO 5/2010, de 22 de junio)», *La Ley Penal*, núm. 76, 2010, pág. 13], «*la persona jurídica responde con su propia acción y por su propia culpabilidad –respetándose así los principios de personalidad de las penas y de culpabilidad–. Ni se responde por el hecho de otro, ni la responsabilidad es objetiva*».

43

NIETO GARCÍA , A.: *Derecho administrativo sancionador*, 4ª ed., Tecnos, Madrid, 2005, pág. 408. Por su parte, ZUGALDÍA ESPINAR [« *Societas delinquere potest* (análisis de la reforma operada en el Código Penal español por la LO 5/2010, de 22 de junio)», *op. cit.*, pág. 10] ha puesto de relieve, respecto a la culpabilidad de las sociedades, que se requiere «*que todo ello ocurra como consecuencia de haber omitido la persona jurídica –de forma contraria al deber– la adopción de alguna de las medidas de precaución y de control (defecto de organización) que eran exigibles para garantizar el desarrollo legal (y no delictivo) de la actividad de empresa*».

44

RODRÍGUEZ RAMOS, L.: «¿Cómo puede delinquir una persona jurídica en un sistema penal antropocéntrico? (La participación en el delito de otro por omisión imprudente: pautas para su prevención)», *Diario La Ley*, núm. 7561, 2011, pág. 4.

45

A este respecto, el Informe, de 26 de febrero de 2009, del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley Orgánica de modificación del CP, vino a indicar que para evitar incurrir en un supuesto de responsabilidad objetiva por el hecho cometido por otro «*es imprescindible identificar el concreto criterio que permita la imputación objetiva y subjetiva del hecho a la persona jurídica*».

46

DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO , C.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas: problemas dogmáticos y soluciones legislativas», *La Ley Penal*, núm. 75, 2010, pág. 67. En relación con esta cuestión, CHOCLÁN MONTALVO (*La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones, op. cit.*, pág. 196) ha venido a

indicar que *«por mucho que se afirme una capacidad de culpabilidad propia de la persona jurídica, lo cierto es que es necesario que pueda imputarse un delito al directivo o empleado de la empresa, a la persona humana, y que se haya actuado por cuenta o en beneficio de ella. Es decir, la responsabilidad propia de la persona jurídica nace de la responsabilidad de la persona individual»*.

47

GÓMEZ TOMILLO , M.: «Imputación objetiva y culpabilidad en el Derecho penal de las personas jurídicas. Especial referencia al sistema español», *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 25, 2011, págs. 76 y 78.

48

Véase el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados, serie A: Proyectos de Ley, núm. 66-1, de 4 de octubre de 2013.

49

En concreto, la modificación prevista en sede del artículo 31. bis. 2 del CP contempla la posibilidad de que la persona jurídica quede exenta de responsabilidad *«si se cumplen las siguientes condiciones: 1.ª) el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza; 2.ª) la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiado a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control; 3.ª) los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención, y; 4.ª) no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la letra b)*. En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena» (Boletín Oficial del Congreso de los Diputados, serie A: Proyectos de Ley, núm. 66-1, de 4 de octubre de 2013).

50

RODRÍGUEZ RAMOS, L.: «La responsabilidad penal de las empresas y los *compliance programs*», *op. cit.*, versión digital.

51

En este sentido, el artículo 129.1 del CP (vigente hasta la reforma mencionada en el texto) disponía que *«El juez o tribunal, en los supuestos previstos en este Código, y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 31 del mismo, previa audiencia del ministerio fiscal y de los titulares o de sus representantes legales podrá imponer, motivadamente, las siguientes consecuencias: a) Clausura de la empresa, sus locales o establecimientos, con carácter temporal o definitivo. La clausura temporal no podrá exceder de cinco años. b) Disolución de la sociedad, asociación o fundación. c) Suspensión de las actividades de la sociedad, empresa, fundación o asociación por un plazo que no podrá exceder de cinco años. d) Prohibición de realizar en el futuro*

actividades, operaciones mercantiles o negocios de la clase de aquellos en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá tener carácter temporal o definitivo. Si tuviere carácter temporal, el plazo de prohibición no podrá exceder de cinco años. e) La intervención de la empresa para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo necesario y sin que exceda de un plazo máximo de cinco años».

52

Nótese, a este respecto, que el precepto transcrito en la nota precedente establecía que el Juez o Tribunal *podrá* imponer alguna de las consecuencias que en el mismo se recogen.

53

En concreto, artículo 33.7.b) a g) del CP prevé la *«b) Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad, aunque sea lícita. c) Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años. d) Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años. e) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años. g) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años (...)».*

54

A efectos de determinar la pena de multa, consúltense las reglas previstas en el artículo 52 del CP.

55

Ahora bien, no puede olvidarse que cabe la posibilidad de que *«la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella»* (art. 31 bis. 2 CP); en tal caso, la única responsabilidad que se sustanciará en el proceso será la que atañe a la persona jurídica.

56

En opinión de FERNÁNDEZ TERUELO [*«La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español (una visión crítica)»*, *op. cit.*, pág. 21], *«la afirmación del legislador relativa a que la suma resultante (de las penas de multa impuestas a la persona física y jurídica) no debe ser desproporcionada determina, (...), una prueba clara del complejo subyacente de bis in idem».*

57

Cfr., FERNÁNDEZ TERUELO, J. G.: *Ibidem*.

En relación con el fraccionamiento del pago de la pena de multa impuesta a las personas jurídicas, véase el artículo 53.5 del CP.

A este respecto, puede consultarse el artículo 130.2 del CP.

La letra normal es nuestra.

Cfr., TORRES GELLA , F. J.: «Capítulo 5. Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal», en *El delito fiscal, op. cit.*, pág. 145. En este sentido, MUÑOZ PÉREZ («Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, pág. 136) ha entendido que resulta discutible que los principios generales del derecho penal permitan una interpretación del concepto «*otro*» –que se utiliza en el artículo 31 del CP– tan amplia que incluya a las herencias yacentes, comunidades de bienes o masas patrimoniales carentes de personalidad jurídica, si bien, a continuación, afirma que «*una posible justificación de esa interpretación extensiva es la de que se trata en realidad de una interpretación favorable, dado que reduce el número de personas contra las que se dirige la acusación, pasando de ser todos los partícipes (...), a ser tan sólo aquellos que realizaron funciones de administración*».

A tenor del cual: «*Podrán ser parte en los procesos ante los tribunales civiles: 5º Las entidades sin personalidad jurídica a las que la ley reconozca capacidad para ser parte*».


MUÑOZ PÉREZ , M.: «Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, págs. 136 y 137 y TORRES GELLA , F. J.: «Capítulo 5. Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal», en *El delito fiscal, op. cit.*, pág. 146.

A este respecto, ECHARRI CASI («Las personas jurídicas y su imputación en el proceso penal: una nueva perspectiva de las garantías constitucionales», *Diario La Ley*, núm. 7632, 2011, versión digital) ha considerado que da la impresión de que el legislador ha querido incorporar un régimen penal específico para dichos entes, con la imposición no de penas, sino de consecuencias accesorias, accesoriedad que se predica respecto de la pena que corresponde a la persona física responsable del delito.

La letra normal es nuestra.

En este sentido, ADAME MARTÍNEZ (*Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, op. cit., págs. 117 y 127) ha afirmado que una «cosa es la imposibilidad de que quien no sea deudor tributario pueda ser autor directo del delito fiscal y otra bien distinta que no quepa apreciar la participación en el hecho delictivo de personas ajenas a la relación jurídica descrita cuando colabora con actos imprescindibles para que el delito se produzca».

MARTÍN DÉGANO , I.: «La responsabilidad el asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», op. cit., versión digital. En esta misma línea, TORRES GELLA («Capítulo 5. Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal», en *El delito fiscal*, op. cit., pág. 147) ha puesto de relieve que «la inducción es una forma de participación en un delito ajeno, que consiste en provocar en otro, dolosamente, la resolución de cometer el acto punible ».




A este respecto, el TS, en su pronunciamiento de  [30 de abril de 2003](#) (RJ 2003, 3085) , facilita la persecución penal de aquellos sujetos que idearon el fraude, sirviéndose para ello de terceras personas que desconocían la conducta defraudatoria que se estaba llevando a cabo.

En dichos supuestos, como ha indicado MUÑOZ PÉREZ («Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., págs. 137 y 139), se encontrarían no sólo a los administradores de sociedades transparentes, sino también los asesores fiscales que aconsejan a sus clientes el modo de tributación que concluye en fraude.

Nótese que el precepto citado en el texto establece que « También serán considerados autores» (la letra normal es nuestra).

ROMERAL MORALED A , A.: «Sujeto activo del delito fiscal: obligados tributarios. Las personas jurídicas: responsabilidad y la crisis de la empresa como causa de justificación», en *Terceras jornadas sobre el delito fiscal. Comentarios y conclusiones*, op. cit., pág. 114.


MUÑOZ PÉREZ , M.: «Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, pág. 142.

 [Sentencias del TS de 19 de febrero de 1993](#) (RJ 1993, 1370) ,  [11 de noviembre de 1994](#) (RJ 1994, 8915)
y  [24 de abril de 2000](#) (RJ 2000, 3718) .

Cfr., MUÑOZ PÉREZ , M.: «Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, pág. 143 y TORRES GELLA , F. J.: «Capítulo 5. Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal», en *El delito fiscal, op. cit.*, pág. 149.

Cfr., ADAME MARTÍNEZ , F. D.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales, op. cit.*, pág. 104 y MUÑOZ PÉREZ , M.: «Autoría, coautoría y formas de participación», en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, pág. 135.

La letra normal es nuestra.

En relación con esta cuestión, el TS, en su pronunciamiento de  [6 de junio de 2005 \(FJ 4º\)](#) (RJ 2005, 5848) , ha afirmado que «*la distinción entre cooperador necesario y cómplice no debe ser apoyada en la noción de dominio del hecho. Lo que distingue al cooperador necesario del cómplice no es el dominio del hecho, que ni uno ni otro tienen. Lo decisivo a este respecto es la importancia de la aportación en la ejecución del plan del autor o autores*».

 [Sentencia de la AP de Barcelona de 31 de julio de 2000 \(FJ 6º\)](#) (ARP 2008, 212) .

A este respecto, el artículo 63 del CP establece que «*A los cómplices de un delito consumado o intentado se les impondrá la pena inferior en grado a la fijada por la Ley para los autores del mismo delito*». Ahora bien,

en opinión de ADAME MARTÍNEZ (*Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales, op. cit.*, pág. 144), la sanción del cómplice en el delito fiscal resulta extraordinariamente difícil, a menos que se vulneren los principios de proporcionalidad y legalidad.

80

En este sentido, cabe recordar que en el caso de los inductores y cooperadores necesarios la posibilidad de imponerles la pena inferior en grado a la fijada para el autor constituye una posibilidad en manos del órgano jurisdiccional competente (art. 65.3 CP).