



Asesores fiscales y defraudación tributaria: claves para entender su autoría y participación en el derecho penal español

Andrés Cevallos Altamirano | [iD](#) Universidad de Sevilla (España)

RESUMEN En este artículo se analiza la naturaleza jurídica del delito de defraudación tributaria en España. Se debate si es un delito especial, propio o de características mixtas, pues esto limita la responsabilidad penal. En cuanto a la autoría y participación, se analiza la responsabilidad penal del asesor fiscal en diferentes escenarios en los que el asesor puede estar involucrado en actos ilícitos. Se discuten supuestos en los que el asesor fiscal y el contribuyente participan conjuntamente en el fraude, y se considera si el asesor actúa como coautor o cooperador necesario en función de su participación. Finalmente, se ofrece criterios para cada una de estas formas de autoría y participación.

PALABRAS CLAVE Autoría, participación, obligado tributario, cualificación especial, responsabilidad penal del asesor fiscal.

FECHA DE RECEPCIÓN 01/10/2023 FECHA DE APROBACIÓN 06/11/2023

Tax advisors and tax fraud: keys to understanding their authorship and participation in spanish criminal law

ABSTRACT This article analyzes the legal nature of the crime of tax fraud in Spain. It is discussed whether it is a special, proper or mixed crime, as this limits the criminal liability. Regarding authorship and participation, the criminal liability of the tax advisor is analyzed in different scenarios in which the advisor may be involved in unlawful acts. It discusses scenarios in which the tax advisor and the taxpayer jointly participate in the fraud, and considers whether the advisor acts as a co-perpetrator or necessary cooperator depending on his participation. Finally, criteria are offered for each of these forms of perpetration and participation.

KEY WORDS Authorship, participation, taxpayer, special qualification, criminal liability of the tax advisor.

INTRODUCCIÓN

En el derecho penal español, se han planteado cuestiones importantes acerca de la posibilidad de atribuir responsabilidad penal al asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria. Este análisis se nutre de perspectivas dogmáticas y ontológicas, donde el concepto del «bien común» emerge como un faro rector esencial para la tutela de la administración pública. A nivel más general, se conceptualiza el derecho como un instrumento social

destinado a la realización de valores compartidos en la comunidad, dotando a la normativa legal de una doble naturaleza: la obligatoriedad y su dimensión axiológica.

Por otro lado, se hace una diferenciación entre el «objeto» y el «interés» de protección porque emerge como un componente fundamental en la teoría del injusto, reconociendo la importancia de resguardar los derechos económicos de los contribuyentes afectados por la evasión fiscal. Tomar una postura funcionalista sobre el bien jurídico del delito de defraudación tributaria, no solo contribuye al avance científico en el ámbito del derecho penal, sino que también aboga por una apreciación más completa y equitativa del delito de defraudación tributaria, preservando tanto el ordenamiento legal como el bienestar de la sociedad en su conjunto.

La cuestión sobre quiénes son los posibles autores del delito de defraudación tributaria ha sido objeto de un intenso debate en la doctrina legal, y no existe un consenso claro al respecto. La diversidad de opiniones se ha reflejado en las diferentes propuestas que han surgido en relación con la clasificación de este delito como «especial». Esta clasificación conlleva implicaciones cruciales para la atribución de responsabilidad penal a los asesores fiscales. A menudo surgen preguntas en esta discusión, ya sea de forma correcta o incorrecta. Estas preguntas incluyen: ¿Cuál es el debate central en la doctrina legal respecto a los posibles autores del delito de defraudación tributaria?, ¿Cuál es la tendencia predominante en la clasificación de este delito como «especial»? ¿Por qué es crucial definir la cualificación especial del autor en el delito de defraudación tributaria? ¿Pueden las acciones del asesor fiscal como suministrador de información y consejero ser consideradas como la realización de un riesgo no permitido o ilegítimo? ¿Cuál es el fundamento penal de la complicidad y puede ser justo imputarle al asesor fiscal este tipo de acciones?

Es así que, en la primera parte, nos adentramos en la génesis del delito de defraudación tributaria, explorando el desarrollo dogmático del objeto de tutela. Sin embargo, surge una pregunta fundamental: ¿debemos considerar este delito como común o especial? Es en este punto donde tomamos una postura clara y analizamos la naturaleza jurídica de este delito.

En la segunda parte, abordamos el tema de la autoría y participación en la defraudación tributaria. Aquí, examinamos los diferentes supuestos de participación del asesor fiscal en este delito, desde el pacto mortal con el contribuyente hasta la defraudación por sorpresa. Además, analizamos en profundidad el rol del asesor fiscal como autor del delito y discutimos el ámbito de su responsabilidad, cuestionando si es un inductor, dueño del hecho o simplemente consejero.

EL PUNTO DE PARTIDA: DESARROLLO DOGMÁTICO DEL OBJETO DE TUTELA

Un riguroso estudio técnico del delito de defraudación tributaria exige, además de cuestiones meramente económicas o tributarias, consideraciones dogmáticas y ontológicas. Estas consideraciones requieren hacer referencia constante a la importancia del «bien común» como objeto de tutela de la administración pública¹. *Grosso modo*, se puede decir que el derecho se define como una realidad social que se caracteriza por ser una expresión humana y valiosa que busca la realización de valores creados por individuos integrados en una comunidad, con el objetivo final de alcanzar el bien común².

1 Colina Ramírez, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español (análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP)*, Barcelona, Bosch Editor, 2010, p. 99 y ss. En la misma línea, Ribes Ribes, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Madrid, Iustel, 2007, p. 23. Linares, M. B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, Barcelona, Bosch Editor, 2020, p. 83 y ss.

2 Sánchez Huete, M., *Las infracciones en la nueva ley general tributaria: perspectiva punitiva y garantista*, Madrid, Marcial

Para lograr este fin, el derecho utiliza un sistema normativo que es el reflejo de los valores socialmente aceptados o prevalentes en la actualidad. Por lo tanto, la norma jurídica tiene dos aspectos distintos: su obligatoriedad, que es impuesta coactivamente por la organización política, y su dimensión axiológica, que se refiere a los valores que se buscan promover mediante la ley.

Para cumplir con la misión del «correcto funcionamiento del Estado»³ por medio del «bienestar común»⁴ el Estado de derecho dispone de un mecanismo para obligar y motivar a los individuos a actuar en conformidad con las normas establecidas, principalmente, a través de técnicas sancionadoras. A pesar de lo mencionado anteriormente, es importante señalar que el sistema de protección social no se establece según la voluntad arbitraria del legislador, sino que se encuentra limitado por la evaluación objetiva de los bienes que se consideran merecedores de protección jurídico-penal⁵. Si el legislador no respeta estos límites, la regulación resultaría inaceptable desde un punto de vista social, totalmente contrario a un estado de derecho, ergo a la inexistencia de justicia material⁶.

Por eso es necesario poner de relieve, que no se debe confundir el «objeto» de protección con el «interés» de protección, ya que ambos conceptos tienen implicaciones dogmáticas distintas en la teoría del injusto⁷. Solo gracias a la nueva conciencia fiscal y al marco constitucional de un Estado social y democrático de derecho, y a la correspondiente garantía fundamental de la afectación del erario público al bienestar social, se ha podido reconocer el objeto de protección del delito de defraudación tributaria. Esto no implica ninguna connotación en cuanto a la determinación técnica del bien jurídico protegido.

En el pasado, la Hacienda Pública se entendió como una entequeia económica y jurídica. Sin embargo, gracias a la perspectiva política y democrática se puede contemplar la protección de los valores y bienes sustanciales que corresponden a la misma. En este sentido, la estimación jurídico-penal debe tener en cuenta, en primer lugar, la protección de los derechos económicos de los particulares contribuyentes, que son sistemáticamente perjudicados por la inobservancia desleal de las obligaciones tributarias de otros⁸.

Actualmente, la tributación es la forma más importante de ingresos que tiene el Estado Español de ingresos fiscales. Por eso, el Estado tiene un gran interés en asegurar el cumplimiento de las normas jurídico-penales y proteger los bienes que son esenciales para su existencia. Como bien postula Pérez Arroyo se busca garantizar el cumplimiento de las exigencias y satisfacer las necesidades para el bienestar social⁹.

El delito de defraudación tributaria —como interés de protección— puede ser entendido como una amenaza para las condiciones vitales de la sociedad, tal y como ha sido establecido por la legislación¹⁰. Esta amenaza se materializa en la evasión de impuestos y la reducción de la recaudación de ingresos, lo que puede afectar negativa-

Pons, 2007, p. 20.

3 Tacchi, C., «Por qué los impuestos deben ser siempre pagados», *Colección*, N.º 4, 2017, p. 81-83. Asimismo, Zalnieriute, M., Bennett, L. y Williams, G., «The rule of law and automation of government decision-making», *The Modern Law Review*, N.º 83, 2019, pp. 425-55.

4 Wang, F. Xu, S. y Sun, J., «Corporate tax avoidance: a literature review and research agenda», *Journal of Economic Surveys*, N.º 34, 2020, p. 796.

5 Colina Ramírez, E., *La defraudación tributaria...*, op. cit., p. 99. Asimismo, en Rodríguez, P., *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Barcelona, Bosch Editor, 2008, pp. 115-126.

6 Polaino Navarrete, M., *El bien jurídico en el derecho penal*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1974, pp. 105 y 119.

7 Colina Ramírez, E., *La defraudación tributaria...*, op. cit., p. 100 y ss.

8 Polaino Navarrete, M., *El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal*, Santiago de Compostela, Universidad de Santiago de Compostela, 1985, p. 152.

9 Pérez Royo, F., *Derecho financiero y tributario. Parte General* (15.ª ed.), Navarra, Thomson Civitas, 2005, p. 26.

10 Polaino Navarrete, M., *El bien jurídico en el derecho penal*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1974, p. 121. Cfr. «Por tanto, consideramos que resulta conveniente entender que el interés no asume plena equivalencia de sentido con el bien jurídico, de forma que se haga a ambos conceptos coincidentes y sustituibles entre sí», en Colina Ramírez, E., *La defraudación tributaria...*, op. cit., p. 104.

mente la economía nacional y la capacidad del Estado para brindar servicios públicos a los ciudadanos.

Como —objeto de protección— es la defensa del sistema tributario y los intereses generales del Estado. Pues no se debe perder de vista que la protección del ordenamiento como objetivo, aunque válido, está subordinado tanto en términos de valor como de función a la protección de los bienes jurídicos y al cumplimiento de la normativa correspondiente¹¹.

El objeto de protección en el delito de defraudación tributaria, para esta investigación, sostiene que el delito fiscal¹² se entiende como el correcto funcionamiento de la Administración, de acuerdo con las normas que regulan su ejercicio, se convierte en una especie de protección de la propia Administración tributaria. Esto significa que, en lugar de proteger el desarrollo normal de la Administración y el cumplimiento de sus funciones en beneficio del interés público, el objeto de protección se enfoca en la protección de la Administración tributaria en sí mismo.

Esta perspectiva podría llevar a cabo una interpretación restrictiva del delito fiscal, donde se prioriza la protección de la Administración tributaria en detrimento de la protección del interés general. De este modo, el delito fiscal responde no solo a cuestiones meramente descriptivas o históricas, sino más bien a razones dogmáticas incuestionables que ha permitido el desarrollo científico mediante debates que han contribuido notablemente a la posterior comprensión de figuras delictivas, incluso del derecho penal económico¹³.

NATURALEZA JURÍDICA: ¿DELITO COMÚN O DELITO ESPECIAL?

La discusión sobre si el delito de defraudación tributaria debe ser clasificado como común, especial o mixto tiene plena vigencia hoy en día¹⁴. Para lo cual es necesario partir de las diversas teorías que le revisten acerca de su naturaleza, pues depende de la postura que se defienda para atribuir responsabilidad penal al asesor fiscal.

En primer lugar, hay cierto sector de la doctrina —minoritaria— que argumenta que el delito de defraudación tributaria es un delito común¹⁵, esto implicaría que cualquier persona podría cometer este delito, ya que lo importante desde el punto de vista del tipo penal es el hecho de ingresar en Hacienda Pública cantidades inferiores a las que se deben o incluso no ingresarlas, sin importar quién es el responsable de no hacerlo.

- 11 Jakobs, G., Polaino Navarrete, M. y Polaino-Orts, M., *Bien jurídico, vigencia de la norma y daño social*, Lima, Ara Editores, 2010, pp. 13, 35, 48, 54 y 66. Asimismo, en Polaino Navarrete, M., *El bien jurídico en el derecho penal*, pp. 52-56.
- 12 Para el desarrollo de la investigación se utilizará «delito fiscal» —usado por la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia—. Pese a que el apelativo es erróneo. Se puede argumentar que la descripción típica que se encuentra en el actual artículo 305 del Código Penal no puede ser considerado exclusivamente como un delito fiscal, ya que el delito descrito en el artículo 310 del mismo Código también es considerado un delito contable. Debido a esto, algunos expertos tuvieron que trabajar en este tipo penal como una forma de defraudación tributaria después de la reforma del Código Penal iniciado por la Ley Orgánica 6/1995 el 29 de junio. Específicamente, en Lombardero Expósito, L., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Barcelona, Bosch Editor, 2011, p. 19. Asimismo, Ribes Ribes, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, p. 45.
- 13 Ribes Ribes, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, p. 45. Cfr. Martínez-Bujan, C., «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (título XIV, art. 305-310)», en *Derecho penal económico*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2002, p. 369. González Uriel, Daniel, *El delito de defraudación tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2022, pp. 58 y 59.
- 14 Por ejemplo, en Torres Cadavid, N., «La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro», *Nuevo Foro Penal*, 14, 2018, p. 54-102. De la Mata, N. y De Robles, G., «La responsabilidad penal del asesor fiscal: Límites», *Asociación Española de Asesores Fiscales*, 15, 2019, p. 52. Martínez, E. «Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal», *Revista Electrónica de Derecho de la Universidad de La Rioja (redur)*, 13, 2015, pp. 269-306.
- 15 Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 1986, p. 81. Cfr. Rodríguez Mourullo, «El nuevo delito fiscal», p. 709. Juan Córdoba Roda, *Comentarios al Código Penal*, tomo iii, Barcelona, Ariel, 1978, p. 1011. Martínez Izquierdo, S., *El delito fiscal*, Madrid, Rialp, 1989, p. 27. Choclán Montalvo, J. A., «Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz», Barcelona, Bosch Editor, 2003, p. 175-180.

Conforme a esta perspectiva, se argumenta que la figura del delito no exige que el individuo defraude en sí mismo evadiendo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino que un tercero ajeno también puede ser responsable. En consecuencia, en el contexto de la defraudación tributaria, un profesional en materia fiscal podría ser considerado autor del delito en cuestión, lo cual tiene relevancia para el presente análisis.

Los defensores de esta postura esgrimen argumentos diversos. En primer lugar, sostienen que el artículo 305 del Código Penal (CP) no exige en ningún momento que el autor tenga una condición, calidad o relación específica que restrinja su círculo, ya que la mención que se hace en el tipo penal al sujeto activo del delito se realiza con la fórmula genérica y habitual «el que».¹⁶ En segundo lugar, aducen que, por razones de política criminal, esta solución es más conveniente, ya que evita posibles lagunas de punibilidad que se derivan de la calificación del delito como especial¹⁷. Finalmente, se argumenta que todos los ciudadanos tienen un deber básico de solidaridad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31 de la Constitución española), por lo que no existe un círculo cerrado de autores¹⁸.

Con respecto al argumento de la literalidad del tipo penal, según el cual el uso de la fórmula genérica «el que» indica la naturaleza común del delito de defraudación tributaria, cabe señalar que, si esto es cierto, dicho criterio fuera (formal) resolvería de sencilla manera y segura la cuestión de clasificación de los tipos penales como delitos comunes o especiales, lo que habría fin a una de las principales controversias doctrinales actuales. Sin embargo, la doctrina reconoce que en los delitos especiales la delimitación del círculo de autores puede darse también a través de la configuración de la conducta típica. Por lo tanto, es necesario analizar detenidamente cada uno de estos argumentos.

Es evidente que, con esta interpretación, la responsabilidad en este delito se extendería mucho y, sin duda, podría incluir al asesor fiscal como partícipe necesario en el delito. Desde nuestro punto de vista, la observancia rigurosa del principio de legalidad en combinación con una interpretación restrictiva de los tipos penales conlleva la necesidad de atender a la delimitación limpia del grupo de posibles autores realizados por el legislador. Por lo tanto, la fórmula «el que» no denota, no obstante, la naturaleza genérica de un delito, mientras que la indicación limpia de un grupo específico de autores sí sugiere la naturaleza especial del delito, aunque aún queda pendiente la tarea de precisar de qué tipo de delito especial se trata (lo cual está expresamente estipulado en la letra de un tipo penal en particular).

Es importante tener presente que la comisión del delito de defraudación del pagador a cuenta no se deriva de una obligación que surge de un hecho imponible, sino que se basa en una obligación autónoma de efectuar pagos a cuenta que no guarda relación con la capacidad económica del sujeto pasivo. En este sentido, el sistema tributario se sustenta en una serie de principios y normas que fundamentan quiénes y en qué medida están obligados a contribuir, lo que conlleva a la concreción de obligaciones-tributarias materiales específicos. Es precisamente a través de estas obligaciones que se restringe el injusto típico y, por ende, se limita el número de autores potenciales del delito de defraudación tributaria.

Por otro lado, un sector de la doctrina —mayoritaria— coincide en señalar que el delito de defraudación tributaria es un delito especial (propio)¹⁹. Es decir, que solo

16 Pérez Royo, F., *Los delitos...*, *op. cit.*, p. 31.

17 Aparicio Pérez, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 64.

18 Feijoo Sánchez, B., «Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales», en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas [de] derecho y economía*, Madrid, Ramón Areces, 2007, p. 112.

19 Vid. Bajo Fernández, M. y Bacigalupo Saggese, S., *Delitos contra la Hacienda Pública* (2.ª ed.), Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 2000, p. 81-85. Asimismo, en Quintero Olivares, G., «El nuevo delito fiscal», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, N.º 173, 1978, p. 1323. Cfr. Bacigalupo Zapater, G., «El delito fiscal en España», en *Revista de la*

puede ser sujeto activo o «*intraneus*» aquella persona que se encuentra obligada tributariamente. En palabras más sencillas, solo puede ser exigido a aquellos que la ley les exige cumplir con el pago de tributos.

En cuanto a todos aquellos que no se han obligado al pago de los tributos, incluyendo al asesor fiscal, se les consideraría como ajenos al delito de defraudación tributaria «*extraneus*» y, por lo tanto, no podrían ser considerados autores o coautores de dicho delito. En cambio, solo podrían ser imputados por las formas de participación previstas en el cp. Cabe destacar que existe una controversia sobre la naturaleza del delito, si se trata de un delito de dominio o un delito de infracción del deber, lo que puede tener implicaciones significativas en la respuesta penológica que se brinda a los asesores fiscales.

TOMA DE POSTURA

Nuestra postura es que el delito de defraudación tributaria debe ser considerado como un delito especial, debido a la necesidad inherente de una relación jurídico-tributaria previa para su comisión. A pesar de que algunos argumentan que cualquier persona puede cometerlo, ya sea por la redacción genérica del precepto o por las circunstancias factuales en las que se encuentra, no se puede ignorar el presupuesto inherente del delito, que es la existencia de una previa relación jurídico-tributaria. Esta situación especial condiciona irremediabilmente la interpretación del delito. Dado que existe tal relación, solo aquellos que ostenten la cualidad de obligado tributario, para cuya determinación deberán estarse a la normativa tributaria, podrán cometerlo.

Además, la interpretación utilitarista del precepto, que busca evitar lagunas de punibilidad que podrían resultar de su reputación como delito especial en conexión con el principio de acceso limitado en materia de participación, tampoco es sostenible. No se puede deformar la naturaleza de un tipo con multas punitivas. Por el contrario, debe ser el legislador quien precise las inconcreciones o subsane los defectos de técnica legislativa. El intérprete no puede, mediante una interpretación forzada, ampliar el tenor de los tipos más allá de sus límites, lo que redundaría en una interpretación que va en contra del acusado, algo que está prohibido por los principios fundamentales del derecho penal.

En cuanto a la redacción del tipo atenuado, no existe ninguna mención a la ampliación del ámbito de los posibles sujetos activos, ni se justifica en modo alguno tal novedosa redacción. La fórmula utilizada es imprecisa y contradictoria. Parece que se contraponen ambas categorías y que, llevado a sus últimas consecuencias, el obligado tributario no puede ser considerado autor del delito, lo que resultaría absurdo e insostenible.

Al llegar este punto cabe preguntarse: ¿cualquier persona puede defraudar a la Hacienda Pública? La respuesta es evidente, pues el delito de defraudación tributaria exige un elemento objetivo de cualificación especial para su comisión. Este requisito implica que el autor del delito debe ser el titular de la obligación tributaria contributiva en el caso de la defraudación del contribuyente, o el titular de la obligación tributaria de retener o ingresar a cuenta en el caso de la defraudación tributaria del pagador a cuenta.

En otras palabras, la comisión de este delito no depende solo de la conducta de defraudar, sino también de la posición del autor como titular de una obligación tributaria específica. Este requisito de cualificación especial se considera fundamental para delimitar el ámbito de aplicación de la norma penal y garantizar una interpretación coherente y uniforme del derecho penal tributario. Si se defiende que el delito de

Facultad de Derecho de la Universidad. Complutense, N.º 56, 1979, p. 1971. Martínez, E., «Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal», *REDUR*, p. 283.

defraudación tributaria es un delito común, no sería necesaria la mención expresa al obligado tributario, puesto que desde dichos postulados se encontraría ya incluido en el genérico «autor del delito».

Finalmente, no parece defendible que haya sido la voluntad del legislador tomar partido por la posición minoritaria en la doctrina y que, a resultas de su posicionamiento, haya cristalizado tal consideración en el tipo atenuado, sin efectuar mención alguna en el tipo básico y sin que se haya cumplido la explicación correspondiente en el preámbulo de la norma, ante la magnitud de las consecuencias que dicha innovación supondría.

CARACTERÍSTICA JURÍDICA: ¿DELITO DE INFRACCIÓN DE DEBER, ESPECIAL DE DOMINIO O ESPECIAL MIXTO?

Como es sabido, existe una falta de consenso en cuanto a la calidad que se requiere para que un delito de defraudación tributaria sea considerado como especial²⁰, así como en determinar de qué elemento típico surge su especialidad y en clasificarlo como un delito especial de infracción del deber, de dominio o mixto. Muchos de los estudios doctrinales se limitan a afirmar que este delito es especial porque solo puede ser cometido por ciertos sujetos calificados, pero este dato por sí solo no es suficiente para delimitar adecuadamente el ámbito de lo punible. De hecho, este ámbito puede reducirse a una clase muy determinada de personas o expandirse con criterios más laxos, siempre y cuando se restrinja el círculo de posibles autores a un grupo específico, como se explicará en este apartado.

A breves rasgos, es necesario precisar y distinguir entre diferentes tipos de delitos especiales, los cuales pueden ser de infracción de deber²¹, de dominio o mixtos. Dentro de los delitos de infracción de deber, se identifica al autor como aquel que objetivamente comete una infracción al deber establecido, como podría ser el caso de la defraudación tributaria en la que se incumple una obligación fiscal institucional. Por otro lado, los delitos de dominio se refieren a aquellos en los que el autor tiene la capacidad de controlar la fuente del daño jurídico al bien protegido²², como podría ser el caso de la Hacienda Pública. Por último, los delitos mixtos involucran tanto la infracción de un deber extrapenal como el dominio de la fuente generadora del riesgo para el bien jurídico tutelado. En estos casos, la mera infracción del deber extrapenal no es suficiente para constituir el delito.

García Caveró²³ y Ayala Gómez²⁴ son los principales defensores que entienden que el delito de defraudación tributaria es un delito de infracción de deber, argumentan que la tipificación del artículo 305 del CP se fundamenta en un deber extrapenal tributario que recae sobre el autor, quien es el obligado tributario. En este sentido, la conducta de defraudación tributaria puede ser cometida tanto por acción como por omisión, sin

20 Ampliamente en Colina Ramírez, E., *La defraudación tributaria...*, op. cit., 183 y ss. Asimismo, en Colina Ramírez, E., «El asesor fiscal en el ámbito del derecho deportivo. Especial referencia a los delitos tributarios», en *Tratado de derecho deportivo*, Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2021, pp. 435-50.

21 Vid. Ampliamente en el trabajo de Sánchez Vera, J., *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Madrid, Marcial Pons, 2002.

22 Von Liszt, F., *Tratado de derecho penal*, tomo II, ED. ALEMANA POR JIMÉNEZ DE ASUA, L. Y ADICIONADO CON EL DERECHO PENAL ESPAÑOL POR SALDAÑA, Q. (4.ª ed.), Madrid, Instituto Reus S. A., 1999, p. 6. Vid. Colina Ramírez, E., *La defraudación tributaria...*, op. cit., p. 93 y ss. Fernández, G., *Bien jurídico y sistema del delito. Un ensayo de fundamentación dogmática*, Buenos Aires, Editorial Julio César Faira, 2004, pp. 11-33. Jescheck, H., *Tratado de derecho penal. Parte general*, Miguel Olmedo, M. (5.a ed.), Granada, Editorial Comares, 2002, p. 274 y ss.

23 García Caveró, P., *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación*, Barcelona, Bosch Editor, 1999, p. 197.

24 Ayala Gómez, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense/Civitas, 1988, pp. 244-254.

que se requieran especificaciones adicionales para cada modalidad, ya que ambas modalidades comparten los mismos elementos típicos.

En virtud de esta teoría, la autoría en los casos de delitos fiscales como la defraudación tributaria estaría limitada exclusivamente al obligado tributario, retenedor u obligado a ingresar en cuenta, mientras que la participación de *extraneus* solo podría ser admitida sin que se les atribuya la autoría del delito. De hecho, sostienen que, en virtud de esta teoría, no sería posible atribuir una autoría mediata a un *extraneus*, dado que no podría violar un deber que corresponde exclusivamente al *intraneus*. Posición en que la jurisprudencia española está de acuerdo²⁵.

Por otro lado, Choclan Montalvo²⁶ y Gracia Martín²⁷ entienden que el delito de defraudación tributaria es un delito de dominio, por lo cual se restringe los posibles autores a solo aquellos que se encuentran en una posición especial de dominio frente al bien jurídico protegido. Esta forma de dominio se traduce en un control sobre la vulnerabilidad jurídico-penalmente relevante del bien jurídico en cuestión. Aunque en los delitos especiales propios no existe una figura común, debido a que el bien jurídico solo existe en una determinada estructura social controlada por sujetos específicos, como jueces, funcionarios o abogados, que ejercen su dominio sobre ella.

Postulan, además que, aunque la teoría de los delitos de infracción del deber resuelve muchos de los problemas de los delitos especiales, no es suficiente para abordar situaciones de dominio del hecho por parte del sujeto no calificado. Por tanto, se propone la existencia de delitos especiales de dominio, entre los que se encuentra el delito de defraudación tributaria. Estos delitos implican elementos objetivos de autoría que pueden ser llevados a cabo por un extraño en lugar del obligado inicial cuando han asumido una posición idéntica a la del obligado respecto al bien jurídico.²⁸

Finalmente, un sector doctrinal en el que destaca Martínez-Buján²⁹, Silva Sánchez³⁰ y Gómez Martín³¹ argumentan con solvencia que el tipo básico del delito de defraudación tributaria del artículo 305 del cp es un delito especial, propio de características mixtas, es decir, que con el mero quebrantamiento del deber no es suficiente para la comisión delictiva, sino que necesita el dominio funcional para su comisión.

En otros términos, arguyen que, por un lado, es necesario infringir el deber tributario y, por otro, permite la delegación de dominio típico al *extraneus*. Sin embargo, dado que el *extraneus* no ha violado el deber personal del *intraneus*, se debe atenuar su pena en aplicación del principio de analogía *in bona partem*, entre otros principios.

25 STS 665/2016, de 20 de julio, ponente Alberto Gumersindo. Jorge Barreiro (TOL5.785.328). STS, en cuyo FD 3.º: «La jurisprudencia ha entendido que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el artículo 31 de la Constitución».

26 Choclán Montalvo, J., «Responsabilidad de auditores...», *op. cit.*, p. 172.

27 Gracia Martín, L., *El actuar en lugar de otro en derecho penal II. Estudio específico del art. 15 bis del Código Penal español (doctrina, legislación y jurisprudencia)*, Zaragoza, Secretariado de publicaciones. Universidad de Zaragoza, 1986, p. 98. Argumenta que: «(...) se protegen ciertamente accesibles al dominio de todos, pues se trata de bienes jurídicos de una amplia movilidad social. Sin embargo, cuando el bien jurídico ha entrado circunstancialmente en una determinada estructura social dominada por ciertos grupos o clases de sujetos definidos —piénsese, por ejemplo, en la paz del domicilio cuando se pone a disposición del agente de policía— el Derecho penal, dada la especial exposición del bien jurídico al dominio de tales sujetos, dada su especial vulnerabilidad por tales sujetos, valora como más grave el ataque en tal circunstancia y otorga una protección especial destacada de la protección general frente a todos. Para ello, el derecho penal crea figuras especiales —que la tradición ha venido a llamar ‘impropias’— con un mayor contenido desvalorativo que las correspondientes comunes».

28 Torres Cadavid, N., *La responsabilidad penal del asesor fiscal. Problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*, p. 321 y ss.

29 Martínez-Buján Pérez, C., «Caso del asesor fiscal», en *Casos que hicieron doctrina en el derecho penal*, coord. por (La Ley, 2011), p. 677.

30 Silva Sánchez, J. M., «La responsabilidad penal de los asesores fiscales», *IURIS*, N.º 53, 2001, pp. 58-64. Asimismo en Silva Sánchez, J. M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona, Atelier, 2005, p. 71.

31 Gómez Martín, V. (coord.), «La ‘actuación por otro’ y la participación de *extranei* en delitos especiales. Un estudio sistemático de los arts. 31.1 y 65.3 CP», en *Nuevas tendencias en política criminal: una auditoría al Código Penal español de 1995*, Montevideo/Buenos Aires, B de F, 2006, pp. 49-113.

TOMA DE POSTURA

Sostenemos que la solución que ofrece Martínez-Buján, al concebirse el delito de defraudación tributaria como un delito especial propio de características mixtas, es la adecuada. Pues, comprendemos que la explicación es detallada, completa y precisa, y responde a las objeciones que sugieren que los tipos penales pueden ser «híbridos». La explicación se basa en la infracción de deberes como base para los delitos, lo cual es claro en el caso de la relación jurídico-tributaria, ya que se fundamenta en el deber específico de contribuir del obligado tributario, que es una concreción del deber genérico de contribuir establecido en el artículo 31 de la CE.

Además, se establece que para que se configure el tipo penal es necesario que el sujeto activo tenga el control del hecho y sea responsable causalmente del resultado defraudatorio relacionado con la infracción del deber extrapenal. Ambos elementos son necesarios y se considera que este tipo penal es un tipo especial de naturaleza mixta. Se puede decir, por lo tanto, que la teoría del delito de infracción de deber, si se lleva a sus extremos, puede resultar en un concepto amplio de autoría que incluso afecta a la participación de terceros.

Esto puede conculcar el principio de accesoriedad limitada y permitir la condena de terceros incluso si el sujeto obligado actuó con error vencible e impune. En el caso de los delitos fiscales, el deber extrapenal del obligado tributario no representa una obligación institucionalizada especial que lo haga autor en cualquier caso de infracción dolosa del deber, aunque no tenga dominio del hecho. Por esta razón, se propone una teoría mixta como una solución avanzada frente a las posturas unitarias insatisfactorias.

Con la redacción actual del artículo 305 del cp es claro que está limitado por dos matices: a) por aquellos sujetos que tienen una relación especial con el erario público y, b) que han violado un deber jurídico especial de naturaleza extrapenal. Este deber coincide con la obligación general de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas impuesta por la Ley General Tributaria (lgt). Es decir, el legislador utiliza una doble dimensión objetivo-personal para delimitar el círculo de posibles autores del delito, lo que significa que cualquier participante en el hecho que conozca esta relación especial será considerado autor del delito.

Sin embargo, esta relación especial no puede ser comunicada a terceros ajenos a la relación, lo que puede eximirlos de parte de su responsabilidad en el hecho. La introducción de esta tercera categoría mixta reduce la categoría de los delitos puros de infracción de un deber extrapenal específico, lo que es beneficioso para el respeto de los principios de fragmentariedad y subsidiariedad. En ciertos casos, se permite castigar a los sujetos no cualificados que asumen las funciones de administración y realizan la conducta lesiva (defraudación al erario) con pleno conocimiento del hecho.

AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN

No existe consenso en la doctrina respecto a quiénes son los autores posibles del delito de defraudación tributaria. La disonancia existente sobre la cualificación del autor, los problemas dogmáticos sobre su naturaleza y características han estado marcadas por el intento normativo de ampliar el ámbito de punición a lo máximo posible³², para que la literalidad del tipo penal se corresponda mejor a las diversas situaciones delictivas.

En razón de lo anterior, la doctrina ha propuesto varias soluciones: unas pacíficas y otras controvertidas, pero de forma mayoritaria se han enmarcado las propuestas al darle el tratamiento de «especial» al delito de defraudación tributaria, en las que varía

32 Torres Cadavid, N., *La responsabilidad penal...*, op. cit., p. 290 y ss.

la cualificación especial que se le exige al autor y, por ende, la determinación de quiénes pueden integrar el círculo de autores en el delito.

La definición de la calidad especial es de suma importancia para la eliminación de la responsabilidad penal, ya que puede limitar o ampliar el círculo de posibles autores. No obstante, la condición de «especial» del delito fiscal puede limitar la responsabilidad en situaciones en las que el autor comete un error en la interpretación de los elementos que definen la tipicidad objetiva del delito (por desconocimiento de alguno de los elementos que la conforman), ya sea vencible o invencible, lo que podría eliminar el injusto penal³³.

Como hemos argumentado previamente, el término «obligado tributario» se refiere a la persona que tiene el deber legal de contribuir fiscalmente y de quien se debe demostrar la relación o presupuesto previo que permite comprobar los elementos de la conducta típica que define el tipo penal aplicable. Esta figura está definida en el artículo 35 de la LGT. Si el obligado tributario actúa dolosamente, será el autor directo de la infracción cometida. Sin embargo, aunque se trate de un delito especial, no hay impedimento para que aquellos que no cumplan con dicha condición (*extraneus*) puedan ser responsables del delito como partícipes (inductores, cooperadores necesarios o cómplices), como ha sido admitido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia y el propio legislador (artículo 65.3 del CP y art. 28 del último apartado).

También en la doctrina se debate intensamente sobre si otros obligados tributarios o no obligados tributarios (especialmente los representantes) pueden ser considerados *intranei*. Cabe destacar que una persona puede ser un sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y, por lo tanto, un obligado tributario, pero no al revés; entre los obligados tributarios, solo el contribuyente es sujeto pasivo.

Ahora bien, el asesor fiscal solo puede ejercer sus funciones desde dos matices totalmente opuestos: en primer lugar, como un simple consultor o consejero, y por otro, como representante del obligado tributario.

SUPUESTOS DE PARTICIPACIÓN DEL ASESOR FISCAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

A. EL PACTO MORTAL: ASESOR FISCAL Y CONTRIBUYENTE JUNTOS EN LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

En este supuesto, el asesor fiscal en conjunto con el contribuyente decide voluntariamente cometer la defraudación tributaria. Es decir, estamos ante un supuesto de coautoría (aparentemente, pero desde la posición que adoptamos no cabe la coautoría en este delito fiscal)³⁴. Para ello, es necesario que exista un acuerdo previo entre el cliente y su representante para llevar a cabo el fraude. Es importante destacar que se requiere que el asesor actúe en nombre del contribuyente, aunque no se hayan cumplido todos los requisitos formales de la representación.

Por otro lado, Colina Ramírez entiende que, técnicamente, en este supuesto el asesor fiscal funge como un cooperador necesario, pues sin su intervención no hubiera

33 *Ibid.* Ampliamente en Ferré Olivé, J., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, pp. 454-458. Asimismo, en Noreña, J., *El delito fiscal*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Departamento de Derecho Penal, 1983, p. 210. González Uriel, D., *El delito de defraudación tributaria*, pp. 19-20.

34 Todo depende del escenario que se contemple. *Cfr.* Sánchez Pedroche, J., *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2007, pp. 181-197.

sido posible cometer el delito³⁵. Además, diferencia sustancialmente de la complicidad porque no es necesaria que la participación del colaborador sea esencial, como sí lo es en el cooperador necesario, tal y como se establece en el artículo 28 b) del CP.

En este caso se puede dar la figura del cooperador necesario en diversas situaciones. Una de ellas es cuando el cooperador actúa como asesor fiscal del obligado, aportando sus conocimientos especializados que son imprescindibles para la comisión del delito. También puede darse cuenta de esta figura cuando se proporcionan medios adecuados para evadir las obligaciones fiscales, como puede ser el caso de proporcionar facturas falsas a los obligados tributarios para permitirles deducir gastos inexistentes. Por último, se puede dar el caso de una titularidad formal que oculta la verdadera identidad del obligado a pagar el tributo.

Resulta lógico, porque cuando existe una colaboración entre la persona que comete un delito (*intraneus*) y su representante o asesor externo (*extraneus*) que tiene un mayor control sobre el hecho, incluso sin tener una representación formal, el primero es responsable como autor y el segundo sería considerado un cooperador necesario. Incluso si el asesor externo tuviera un mayor control sobre el delito, se consideraría como cooperador necesario y no como autor.

B. DEFRAUDACIÓN POR SORPRESA: CUANDO EL ASESOR FISCAL ACTÚA SIN EL CONOCIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE

En la segunda posibilidad delictiva nos encontramos en la situación de que el asesor fiscal defrauda con desconocimiento del contribuyente. En este caso, existen dos panoramas: el primero, el asesor actúa de manera autónoma (pudiendo ser responsable, autor único, por la cláusula del art. 31 CP), y el segundo, que el asesor con desconocimiento del obligado tributario actúe a través de él para defraudar (autoría mediata). En palabras más sencillas, si el asesor fiscal comete un delito tributario sin que el cliente tenga conocimiento de ello, se le puede imputar al asesor la responsabilidad penal como autor del delito.

En este caso, la responsabilidad del cliente es difícil de probar, pues puede alegar que actuó en error de prohibición, al delegar todas las cuestiones fiscales en su asesor y confiando en su criterio. Sin embargo, es necesario demostrar el error de prohibición y no basta con acreditar que se tiene un asesor fiscal o que este calificó de cierta manera la operación ilícita. En cambio, si el asesor utiliza al cliente como mero instrumento para cometer el delito sin que este tenga conocimiento, se podría encuadrar la conducta del asesor en la autoría mediata.

En el primer panorama, el asesor fiscal que representa al obligado tributario (*intraneus*) puede ser considerado autor directo del delito de defraudación tributaria si actúa de manera autónoma y contraviene el encargo del obligado tributario de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias ante la Administración. Para que se aplique el artículo 31 del cp se deben cumplir dos condiciones: que se haya otorgado formalmente la representación y que se haya producido la conducta delictiva de defraudación tributaria prevista en el artículo 305 del cp³⁶.

35 Colina Ramírez, E., *La defraudación tributaria...*, op. cit., p. 186 y ss. Vid. Ampliamente en el trabajo de Díaz y García Conlledo, M., *La autoría en derecho penal*, Barcelona, PPU, 1991. Y, en Corcoy Bidasol, M., «Participación y autoría accesoria: dolo de participar como criterio diferenciador», en *Estudios de derecho penal: homenaje al profesor Miguel Bajo*, Barcelona, Centro de Estudios Ramón Areces (CEURA), Editorial Universitaria Ramón Areces, 2016, pp. 71-90. Corcoy Bidasol, M., «Autoría paralela y concurrencia de riesgos», en *Las garantías penales: un homenaje a Javier Boix Reig*, Madrid, Iustel, 2021, pp. 107-24.

36 Torres Cadavid, N., *La responsabilidad penal...*, op. cit., p. 454.

En la práctica, cuando un obligado tributario delega en un asesor fiscal el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la intención de actuar legalmente y de manera óptima, el asesor no solo asume funciones de representación ante la Administración, sino también otras tareas como la preparación de la declaración tributaria y la planificación fiscal. En estos casos, la presentación de la declaración tributaria ante la Administración suele formar parte de un plan completo que lleva a la comisión del delito de defraudación tributaria³⁷.

En el segundo panorama, se configura la conducta típica del delito defraudación tributaria, cuando el asesor fiscal actúa por medio del obligado tributario (autoría mediata), sin que este último tenga conocimiento *per se* del ilícito. Es decir, se produce una situación de ausencia de culpabilidad en el sujeto que comete el delito porque fue utilizado como mero medio o instrumento, no actuó con conocimiento de la ilicitud. Explicado de manera más sencilla, esto significa que el asesor fiscal puede realizar la acción que describe el tipo penal, pero si utiliza a otra persona o herramienta para cometerlo y no sabe que está haciendo algo malo, entonces la persona que sacó el medio o tercero no puede ser considerado culpable del delito en cuestión.

Según la jurisprudencia española la comisión de delitos fiscales, los cuales son considerados «delitos especiales», no presentan obstáculos para la atribución de autoría mediata, dado que en contraposición a los «delitos de propia mano», estos delitos no necesitan ser ejecutados directamente por el autor, sino que este puede utilizar a otra persona como intermediario³⁸.

Es decir, si el gestor o asesor fiscal a quien se le confía la tarea de llevar a cabo las acciones necesarias para cumplir con la obligación tributaria incumple deliberadamente su mandato, sin conocimiento del representado, puede ser considerado autor de delito fiscal, de acuerdo con la normativa aplicable, incluso si no es él mismo el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Finalmente, Sánchez Pedroche alega que en este supuesto es cuando los defensores de la naturaleza del delito de defraudación tributaria como un delito común encuentran un argumento sólido en vista de que, si se considera que el delito es especial, se podría dar el caso de que el contribuyente no sea culpable por falta de conocimiento y, por lo tanto, de intención de cometer el delito, mientras que el asesor fiscal no podría ser acusado de complicidad si no existe un autor material del delito³⁹.

C. LA INSTRUMENTALIZACIÓN: EL ASESOR FISCAL DEFRAUDA AL NO FACILITARLE EL CONTRIBUYENTE LOS DATOS FIDEDIGNOS, SUMINISTRARLE INFORMACIÓN VERAZ U OCULTÁNDOLE DOCUMENTOS RELEVANTES

Este último supuesto se da cuando el asesor fiscal haya incurrido en un delito por haber recibido información incompleta o inexacta del cliente y, por tanto, haber actuado de buena fe. Consideramos que no debería ser responsable penalmente, ya que en este caso se trataría de una autoría mediata en la que el contribuyente utiliza al asesor como instrumento para cometer el delito.

Asimismo, si el contribuyente utiliza al asesor fiscal para cometer un delito de fraude, y este actúa sin dolo, consideramos que no se puede imputar responsabilidad penal al asesor, ya que se estaría ante una imprudencia que no se ajusta a este tipo de

³⁷ *Ibid.*

³⁸ SAP Zaragoza rec. 92 /2009 de 31-7-2009, F.J. 4.º

³⁹ Sánchez Pedroche, J., *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, p. 201. Asimismo, en De la Peña Velasco, G., *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Murcia, Universidad de Murcia, 1984, p. 53. Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 1986, p. 79.

delitos según lo establecido por la jurisprudencia⁴⁰. Si el obligado tributario utiliza al asesor fiscal —instrumentaliza al *extraneus*— que actúa sin dolo, su contribución sería atípica, ya que habría actuado en error de tipo debido a un engaño, incluso si ha sido formalmente su representante.

EL ASESOR FISCAL COMO AUTOR DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 28 del CP describe que solo se considerará autores a quienes realicen el hecho delictivo por sí solos, conjuntamente o por intermedio de otro. Es en este caso donde la conducta del asesor fiscal que diseña y ejecuta acciones ilícitas del artículo 305 del cp genera gran controversia, pues independiente de que opere en representación o como mero consejero, se ha buscado dar una solución pacífica para que sea responsable penalmente como autor mediato o como coautor.

La cláusula del artículo 31 del cp tiene como objeto extender la autoría a determinados sujetos que no revisten la cualificación especial del delito requerida, para lo cual se trasfiere dicha cualidad normativa al *extraneus*. Las aportaciones extraídas de Torres Cadavid es que a su juicio y al nuestro resulta crucial especificar el criterio a través del cual se logra la transmisión o imputación del elemento que falta en la autoría⁴¹.

Indica, además, que este aspecto se encuentra estrechamente vinculado con la interpretación de la categoría de los delitos especiales propios y con la justificación material para restringir la autoría a un grupo concreto de sujetos cualificados. De este modo, es necesario determinar si se trata de un delito de infracción del deber, de dominio o mixto.

En tal razón, las condiciones para que pueda ser responsabilizado penalmente el asesor fiscal en calidad de autor mediante la aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro establecida en el artículo 31 del cp, son dos: en primer lugar, es necesario que el asesor fiscal determine de forma objetiva y concreta el hecho, llevando a cabo la conducta que define la manera y la forma en que se comete el delito de defraudación tributaria. En segundo lugar, es preciso que se le haya delegado la responsabilidad de cumplir con la obligación jurídico-tributaria material, principal contributiva o de efectuar pagos a cuenta.

ÁMBITO DEL ASESOR FISCAL: ¿INDUCTOR, DUEÑO DEL HECHO O MERO CONSEJERO?

Para comenzar, un partícipe en el derecho penal es aquella persona que toma parte en un asunto delictivo junto con el autor del delito⁴². La participación en un delito implica que todas las personas involucradas en su comisión serán penalizadas en función de su grado de intervención. Es importante destacar que la sanción penal del partícipe es complementaria a la del autor del delito y no autónoma.

En el caso del asesor fiscal, su responsabilidad dependerá de si actuó como representante o consejero en la comisión del delito de defraudación tributaria. En el caso de

40 Cfr. SAP Badajoz de 11-4-2011 rec. 121/2013 FJ 2.º

41 Torres Cadavid, N., «La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro», p. 70.

42 Roxin, C., *Derecho penal. Parte general*, tomo II, *Especiales formas de aparición del delito*, de la traducción y notas, Díaz y García Conlledo, M., De Vicente Remesal, J., Luzón Pena, D. y Paredes Castañón, J., Navarra, Thomson Reuters, 2014, p. 59 y ss. Asimismo, en Jakobs, G., *Derecho penal. Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 793 y ss.

un asesor fiscal que brinda solo asesoramiento sin participar activamente en la comisión del delito, solo puede ser considerado partícipe en calidad de inductor, cooperador necesario o cómplice en el delito de defraudación tributaria⁴³. En estos casos, no existe ningún título en concepto de autoría que le permita transferir los deberes tributarios al asesor fiscal. Como se analizará a continuación.

A. LA SOMBRA DEL ASESOR FISCAL: COMO INDUCTOR

La inducción es una acción dolosa que tiene como objetivo provocar directamente la comisión de un delito, mediante la determinación o incitación de un tercero a realizar una conducta típicamente antijurídica y dolosa, en este caso, el delito de defraudación tributaria. La inducción a un delito puede ser realizada por una persona que no puede ser considerada autor del delito en cuestión, por tratarse de un delito especial propio de características mixtas. Por lo tanto, el marco legal aplicable es el del artículo 28 del CP.

En primer lugar, se debe destacar que no es posible hablar de inducción cuando el obligado tributario ya tenía la intención previa de cometer el delito de defraudación tributaria, ya que, en este caso, la conducta del asesor fiscal se puede calificar como cooperación⁴⁴. El artículo 28 a) del CP establece que los inductores son considerados autores del delito. Por lo tanto, cabe decir que el inductor interviene en la voluntad del autor a través de un influjo psíquico para la resolución y realización de un tipo de autoría de un delito determinado⁴⁵.

Un ejemplo típico sería cuando el asesor fiscal influye en el ámbito psíquico del obligado tributario para que defraude a la Hacienda Pública, sea eludiendo pagos de sus obligaciones tributarias u obteniendo devoluciones indebidas. En este caso, la inducción solo es posible cuando el asesor fiscal genera en el obligado tributario *intra-neus* (o sus representantes) la decisión de cometer el delito de defraudación tributaria y ejecuta efectivamente una de las conductas antijurídicas previstas en el artículo 305 del Código Penal.

Además de las situaciones evidentes, también podría haber inducción en los casos en los que un obligado tributario acuda a un asesor fiscal con la intención abstracta de conseguir un ahorro y el asesor fiscal le proponga una alternativa fraudulenta que encaje en el delito de defraudación tributaria. También podría haber inducción en los casos en los que el obligado tributario muestre una cierta tendencia a la comisión de un delito contra el patrimonio de la Hacienda Pública, pero el consejo del asesor fiscal haga que se decida por cometer un delito de defraudación tributaria⁴⁶.

Es importante tener en cuenta que la inducción debe ser anterior al hecho cometido, dirigida a una persona determinada y encaminada a la comisión de un delito específico de manera que cree una entidad suficiente para influir en la voluntad del inducido a la realización del delito.

Por tanto, la inducción, así como otras formas de participación que se fundamenta en el artículo 28 del Código Penal, se encuentra sujeta al principio de acceso limitado. Esto significa que la participación es considerada como accesoria con respecto al hecho del autor, pero que depende en cierta medida de este, dado que basta que el hecho del autor sea contrario a la norma para poder imputar a alguien como inductor⁴⁷.

Por su parte la jurisprudencia española ha determinado cinco criterios para esta forma de participación: i) que la inducción sea anterior al hecho delictivo, pero en ciertos

43 Adame Martínez, F., *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, Granada, Ed. Comares 2010, p. 54.

44 Torres Cadavid, N., *La responsabilidad penal...*, op. cit., p. 502 y ss.

45 Colina Ramírez, E., *La defraudación tributaria...*, op. cit., p. 185.

46 Torres Cadavid, N., *La responsabilidad penal...*, op. cit., p. 502 y ss.

47 Colina Ramírez, E., *La defraudación tributaria...*, op. cit., p. 185.

casos puede ser concomitante, ii) que el *extraneus* ejerza de forma directa al *intraneus* el influjo psíquico de la comisión delictiva, iii) que el influjo sea eficaz o suficiente, de tal forma que, sea posible mover la voluntad del inducido, iv) que sea de forma dolosa, v) que el influjo sea relevante, de tal forma que sea determinante para la ejecución del hecho delictivo o de su tentativa⁴⁸.

Finalmente, el inductor debe actuar con la intención de crear en el obligado tributario —*intraneus*— la decisión de cometer el delito de defraudación tributaria. En cuanto a los medios inductivos, no están limitados por el Código Penal, por lo que, en principio, cualquier medio capaz de producir el influjo psíquico que lleva a la realización del delito es válido.

B. EL AUTOR DEL DELITO: COMO PROTAGONISTA NECESARIO

Como caso típico encontramos aquí la situación en la que un asesor fiscal asesora a su cliente con el propósito de evitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin que el contribuyente tenga conocimiento real de que estas recomendaciones suponen una violación de su deber de contribuir y que se pueden cometer delitos por parte del obligado al pago sin el elemento subjetivo (dolo) requerido por el tipo penal (defraudación tributaria).

Algunos argumentan, como Sánchez Pedroche, que esto crea una situación de impunidad ya que el asesor fiscal no puede ser considerado como autor ni como cooperador necesario, dado que el contribuyente no está cometiendo un delito⁴⁹. Para evitar esta situación, la doctrina ha propuesto considerar al asesor como una especie de administrador cuando actúa como consejero de una persona jurídica. Esto implica ampliar el concepto de administrador mercantil al que actúa de hecho, y comprender que el profesional de la asesoría lo es en gran medida en estas situaciones⁵⁰.

Si se considera que el asesor fiscal ha causado de manera personal, exclusiva y dolosa un perjuicio a la Hacienda Pública, utilizando al contribuyente que actúa bajo un error de tipo invencible, no debería ser imposible imputar penalmente al profesional que, en la práctica, ha tomado el control del hecho al haberlo arrebatado al sujeto pasivo como consecuencia del error cometido. En estos casos, podría ser suficiente considerar la existencia de una transferencia de la posición de deber, asimilando esta situación a la de una verdadera representación formal, y aplicar las reglas de la autoría mediata o de la inducción.

Es importante destacar que en estos casos no habría razón para atenuar la responsabilidad y la punibilidad del asesor fiscal, ya que no estaría actuando como un tercero o *extraneus*, sino como un primero o *intraneus*. Por ejemplo, el Tribunal Supremo (TS) ilustra un caso similar, en el que el verdadero propietario de la acción podría ser condenado, incluso si la persona interpuesta fuera completamente ajena a la trama defraudatoria, en virtud de la doctrina de la accesoriedad media o limitada⁵¹. En la sentencia se examina la situación de una sociedad en régimen de transparencia fiscal en la que varios familiares eran socios. Esta sociedad fue siempre administrada de facto por uno de ellos, mientras que el resto se limitaba a seguir las instrucciones de dicho administrador. Aunque el TS reafirma su doctrina sobre el delito fiscal como delito especial, considera que el administrador de facto podría ser condenado como inductor.

48 TS 3435/2001 sala de casación, contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 30 de junio de 2001. Asimismo, TS de 30 de abril de 2003. Cfr. Sánchez Pedroche, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, pp. 223-24.

49 Sánchez Pedroche, J., *Responsabilidad penal...*, op. cit., p. 229.

50 *Ibid.*

51 TS de 30 de abril de 2003.

C. ¿CÓMPLICE? COMO MERO CONSEJERO

En este texto se analiza la situación en la que un asesor fiscal, en su rol de consejero, brinda información legal y económica al contribuyente para minimizar su factura fiscal sin hacer recomendaciones elusivas, pero esta información es utilizada por el contribuyente para cometer un delito de defraudación tributaria. En este caso, la conducta del asesor se encuentra entre la neutralidad y la cooperación (necesaria y no necesaria) en el delito, ya que, aunque su aporte fue solo informativo, ha permitido la comisión del delito.

En relación con el asesor fiscal como mero consejero, nos encontramos ante un supuesto de asesoría donde el contenido puede darse en dos aristas: i) el asesor fiscal suministra información, y ii) el asesor fiscal da consejos al obligado tributario. Por lo general, cuando el asesor fiscal suministra información, es la asesoría la que implica la presentación y explicación de una situación específica, y se caracteriza por su enfoque descriptivo. El asesor fiscal puede proporcionar información en tres momentos diferentes: primero, antes de que se produzca el hecho imponible, para ayudar al cliente a tomar decisiones económicas y planificar actividades o transacciones que puedan tener implicaciones fiscales; segundo, durante la fase de liquidación del tributo, para que el cliente pueda cumplir o incumplir sus obligaciones tributarias con conocimiento de sus derechos y obligaciones, así como de las posibles consecuencias legales; tercero, después del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones, para ayudar en la creación de una estrategia de defensa en caso de un proceso⁵².

La asesoría fiscal puede adoptar dos modalidades, siendo el consejo la segunda y de mayor intensidad. En este sentido, el asesor fiscal aporta su experiencia y conocimientos para brindar una recomendación concreta de actuación, lo que va más allá de la mera interpretación y aplicación de las normas fiscales. Es posible que este consejo sea explícito, aunque también puede haber casos en los que se transmita de manera implícita.

Siguiendo este lineamiento la doctrina ha diferenciado sustancialmente entre cooperador necesario y cómplice, por ejemplo, el Tribunal Supremo establece que la diferencia no se basa en el control sobre la acción, ya que ambos carecen de dicho control. En su lugar, lo que importa es el grado de contribución del colaborador en la ejecución del plan del autor del delito. La complicidad se caracteriza por una participación accesorio y no esencial, y se requiere que exista una contribución que, aunque no sea necesaria, facilite eficazmente la realización del delito por el autor principal⁵³.

Para que se configure la complicidad, es necesario que haya un acuerdo previo o una adhesión, la conciencia de la ilegalidad del acto proyectado, la voluntad de participar en la realización del hecho delictivo, y la realización de un esfuerzo propio que tenga un carácter secundario o auxiliar. La figura del cómplice puede ser entendida como un ayudante activo y consciente en la planificación y ejecución de un delito, en este caso puede ser en sus diversas formas de asesoría fiscal, pues puede contribuir al resultado del delito mediante el uso de consejos, información técnica conducentes a la realización del objetivo que comparten.

Pese a que se considera una participación secundaria, la complicidad implica la conciencia y la intención de ayudar en la ejecución del delito. Por lo tanto, para que exista complicidad, deben existir dos elementos: uno objetivo, que consiste en la realización de acciones relacionadas con las del autor del delito, que son accesorias o periféricas; y otro subjetivo, que implica el conocimiento del propósito criminal del autor y la voluntad de contribuir de manera consciente y efectiva a su realización mediante dichas acciones⁵⁴.

52 Torres Cadavid, N., *La responsabilidad penal...*, op. cit., pp. 254-255.

53 Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de diciembre de 2012 (EDJ 2012/298612)

54 Torres Cadavid, N., *La responsabilidad penal...*, op. cit., p. 255.

En el ámbito de la Hacienda Pública se han planteado otros casos en los que, si las acciones no se consideran neutrales, existiría una cooperación al delito ajeno. El límite de la punibilidad se supera cuando la acción ya no es neutral, sino que forma parte de un contexto criminal. Se han propuesto diversas teorías para delimitar en qué punto las acciones aparentemente neutrales dejan de serlo y se convierten en verdadera cooperación en la ejecución del delito de defraudación tributaria.

Esta cuestión ha sido objeto de discusión en Alemania y hoy en día continúa siendo debatida. Algunos autores⁵⁵ defienden la exclusión de ciertas acciones que, siendo socialmente útiles y cotidianas, no tienen un componente delictivo y no persiguen el favorecimiento de un delito ajeno, aunque hayan contribuido de alguna manera al hecho antijurídico del autor.

CONCLUSIONES

El sistema de protección social en relación con la defraudación tributaria se encuentra limitado por la evaluación objetiva de los bienes merecedores de protección jurídico-penal. El objetivo principal es proteger los derechos económicos de los contribuyentes y asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para preservar los bienes esenciales para la existencia del Estado, mediante el correcto funcionamiento de la Administración tributaria.

Existen diferentes posturas doctrinales en cuanto a la naturaleza y calificación del delito de defraudación tributaria. Algunos argumentan que es un delito común, lo que implicaría que cualquier persona puede cometerlo. Otros sostienen que es un delito especial que requiere una relación jurídico-tributaria previa para su comisión. A nuestro juicio es un delito especial propio de características mixtas, es decir, que con el mero quebrantamiento del deber no es suficiente para la comisión delictiva, sino que necesita el dominio funcional para su comisión. Se requiere tanto la infracción del deber tributario como el dominio funcional para la comisión del delito.

El término «obligado tributario» se refiere a la persona con el deber legal de contribuir fiscalmente. Aunque se trate de un delito especial, aquellos que no cumplan con esa condición pueden ser responsables como partícipes, como se ha admitido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia y el legislador. La figura del «obligado tributario» es clave en este sentido, ya que se refiere a la persona que tiene el deber legal de contribuir fiscalmente. Si esta persona actúa con dolo, será considerada autora directa de la infracción.

En relación con el asesor fiscal, se plantean diferentes supuestos de participación en el delito de defraudación tributaria. En el primer caso, se menciona la coautoría entre el asesor y el contribuyente, donde se requiere un acuerdo previo y que el asesor actúe en nombre del contribuyente. Se destaca la posibilidad de considerar al asesor como un cooperador necesario. En el segundo supuesto, se plantea la situación en la que el asesor fiscal actúa sin el conocimiento del contribuyente. Aquí se distingue entre el asesor que actúa de manera autónoma y el asesor que actúa a través del contribuyente. En el primer caso, el asesor puede ser considerado autor del delito, mientras que en el segundo caso se configura la autoría mediata. En el último supuesto, se aborda la situación en la que el asesor fiscal recibe información incompleta o inexacta del contribuyente

55 Como Jakobs, G., *La imputación objetiva en derecho penal* (trad. Cancio Meliá, M.), Bogotá, Universidad Externado de Colombia, Centro de Investigaciones de Derecho Penal y Filosofía del Derecho, 1998, p. 156. Asimismo, Jakobs, G., «La prohibición de regreso en los delitos de resultado», en *Estudios de derecho penal* (trad. Cancio Meliá, M.), Madrid, 1997, p. 241 y ss. Cfr. Blanco Cordero, I., *Límites a la participación delictiva. Las acciones neutrales y la cooperación en el delito*, Granada, Comares, 2001, p. 6.

y actúa de buena fe. En este caso, se plantea que el asesor no debería ser penalmente responsable, ya que sería utilizado como instrumento por el contribuyente.

En cuanto a la responsabilidad del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria desde diferentes perspectivas: como autor, inductor y mero consejero. A través de un lenguaje experto y persuasivo, se presentan argumentos para cada una de estas posiciones. En primer lugar, se plantea la posibilidad de considerar al asesor fiscal como autor del delito. Para ello, se argumenta que el asesor debe llevar a cabo acciones concretas que definen la forma en que se comete el delito y que se le haya delegado la responsabilidad de cumplir con las obligaciones tributarias. Se menciona la cláusula del actuar en lugar de otro establecido en el artículo 31 del CP, que permite extender la autoridad a sujetos que no tienen la cualificación especial del delito requerido. Además, se destaca la importancia de determinar si el delito es de infracción del deber, de dominio o mixto.

Luego se aborda la cuestión de si el asesor fiscal actúa como inductor, dueño del hecho o mero consejero. Se señala que la participación en un delito implica que todas las personas involucradas serán penalizadas en función de su grado de intervención. En el caso del asesor fiscal, su responsabilidad tuvo de si actuó como representante o consejero en la comisión del delito. Si solo brindó asesoramiento sin participar activamente en el delito, se le consideraría partícipe en calidad de inductor, cooperador necesario o cómplice.

En relación con la inducción, se explica que es una acción dolorosa que tiene como objetivo provocar directamente la comisión de un delito. Se menciona que el asesor fiscal puede influir en el ámbito psíquico del obligado tributario para que cometa el delito de defraudación tributaria. Se fundamenta criterios para determinar la inducción, como que sea anterior al hecho delictivo, que el influjo sea eficaz y que sea relevante para la ejecución del delito.

Por otro lado, se plantea la posibilidad de considerar al asesor fiscal como protagonista necesario en el delito. Se argumenta que, si el asesor ha causado personalmente un perjuicio a la Hacienda Pública, utilizando al contribuyente que actúa bajo un error invencible, se podría imputar penalmente al asesor como autor mediato o por inducción. Se hace referencia a la doctrina que propone ampliar el concepto de administrador mercantil al asesor fiscal que actúa de hecho.

Por último, se aborda la situación del asesor fiscal como mero consejero. Se distingue entre la asesoría que implica la presentación de información descriptiva y el consejo que va más allá de la mera interpretación y aplicación de las normas fiscales. Se menciona la diferencia entre cooperador necesario y cómplice, enfatizando que la complicidad requiere una contribución que facilite correctamente la realización del delito por parte del autor principal.

REFERENCIAS

- Adame Martínez, Francisco, *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, Granada, Comares, 2010.
- Aparicio Pérez, José, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
- Ayala Gómez, Ignacio, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense/Civitas, 1988.
- Bacigalupo Zapater, Enrique, «El delito fiscal en España», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad. Complutense*, N.º 56, 1979, pp. 79-98.

- Bajo Fernández, Miguel y Silvina Bacigalupo Saggese, *Delitos contra la Hacienda Pública* (2.a ed.), Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 2000.
- Blanco Cordero, Isidoro, *Límites a la participación delictiva. Las acciones neutrales y la cooperación en el delito*, Granada, Comares, 2001.
- Choclán Montalvo, José Antonio, «Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz», Barcelona, Bosch Editor, 2003.
- Colina Ramírez, Edgar, «El asesor fiscal en el ámbito del derecho deportivo. Especial referencia a los delitos tributarios», en *Tratado de derecho deportivo*, Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2021, pp. 435-50.
- Colina Ramírez, Edgar, *La defraudación tributaria en el Código Penal español (análisis jurídico-dogmático del art. 305 cp)*, Barcelona, Bosch Editor, 2010.
- Corcoy Bidasol, Mirentxu, «Autoría paralela y concurrencia de riesgos», en *Las garantías penales: un homenaje a Javier Boix Reig*, Madrid, Iustel, 2021, pp. 107-24.
- Corcoy Bidasol, Mirentxu, «Participación y autoría accesoria: dolo de participar como criterio diferenciador», en *Estudios de derecho penal: homenaje al profesor Miguel Bajo*, Barcelona, Centro de Estudios Ramón Areces (ceura), Editorial Universitaria Ramón Areces, 2016, pp. 71-90.
- De la Mata, Norberto y Gabriel De Robles, «La responsabilidad penal del asesor fiscal: Límites». *Asociación Española de Asesores Fiscales*, n.o 15, 2019.
- De la Peña Velasco, Gaspar, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Murcia, Universidad de Murcia, 1984.
- Díaz y García Conlledo, Miguel, *La autoría en derecho penal*, Barcelona, ppu, 1991.
- Feijoo Sánchez, Bernardo José, «Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales», en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas [de] Derecho y Economía*, Madrid, Ramón Areces, 2007, pp. 111-22.
- Fernández, Gonzalo, *Bien jurídico y sistema del delito. Un ensayo de fundamentación dogmática*, Buenos Aires, Editorial Julio César Faira, 2004.
- Ferré Olivé, Juan, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018.
- García Cavero, Percy, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación*, Barcelona, Bosch Editor, 1999.
- Gómez Martín, Víctor (coord.), «La ‘actuación por otro’ y la participación de extraneos en delitos especiales. Un estudio sistemático de los arts. 31.1 y 65.3 cp», en *Nuevas tendencias en política criminal: una auditoría al Código Penal español de 1995*, Montevideo/Buenos Aires, B de F, 2006, pp. 49-113.
- González Uriel, Daniel, *El delito de defraudación tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2022.
- Gracia Martín, Luis, *El actuar en lugar de otro en derecho penal ii. Estudio específico del art. 15 bis del Código Penal español (doctrina, legislación y jurisprudencia)*, Zaragoza, Secretariado de publicaciones, Universidad de Zaragoza, 1986.
- Gracia Martín, Luis, *Derecho penal. Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación*, Madrid, Marcial Pons, 1995.
- Gracia Martín, Luis, «La prohibición de regreso en los delitos de resultado», en *Estudios de derecho penal* (trad. Cancio Meliá), Madrid, 1997.
- Jakobs, Günther, Miguel Polaino Navarrete y Miguel Polaino-Orts, *Bien jurídico, vigencia de la norma y daño social*, Lima, Ara Editores, 2010.
- Jescheck, Hans-Heinrich, *Tratado de derecho penal. Parte general* (trad. Miguel Olmedo, 5.a ed.), Granada, Editorial Comares, 2002.
- Linares, María Belén, *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, Barcelona, Bosch Editor, 2020.

- Lombardero Expósito, Luis, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Barcelona, Bosch Editor, 2011.
- Martínez-Bujan, Carlos, «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social (título xiv, art. 305-310)», en *Derecho penal económico*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2002, pp. 361-415.
- Martínez-Buján, Carlos, «Autoría y participación en el delito fiscal», en *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona, Atelier, 2019, pp. 109-33.
- Martínez-Buján Pérez, Carlos (coord.), «Caso del asesor fiscal», en *Casos que hicieron doctrina en el derecho penal*, La Ley, 2011, pp. 69-685.
- Martínez, Erik, «Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal». *Revista Electrónica de Derecho de la Universidad de La Rioja (redur)*, n.o 13, 2015, pp. 269-306.
- Martínez Izquierdo, Severino. *El delito fiscal*, Madrid, Rialp, 1989.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general* (15.a ed.), Navarra, Thomson Civitas, 2005.
- Martínez Izquierdo, Severino, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (ief), 1986.
- Polaino Navarrete, Miguel, *El bien jurídico en el derecho penal*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1974.
- Polaino Navarrete, Miguel, *El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal*, Santiago de Compostela, Universidad de Santiago de Compostela, 1985.
- Quintero Olivares, Gonzalo, «El nuevo delito fiscal», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda. Pública*, n.o 173, 1978, pp. 1313-58.
- Ribes Ribes, Aurora, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Madrid, Iustel, 2007.
- Rodríguez Mourullo, Gonzalo, «El nuevo delito fiscal», en *Revista Española de Derecho Financiero*, 1977, pp. 15-16
- Roxin, Claus, *Derecho penal. Parte general*, tomo ii, *Especiales formas de aparición del delito*. Editado por Miguel Díaz y García Conlledo y Javier De Vicente Remesal de la traducción y notas, Diego Luzón Pena, José Paredes Castañón, Navarra, Thomson Reuters, 2014.
- Sánchez Huete, Miguel, *Las infracciones en la Nueva Ley General Tributaria, perspectiva punitiva y garantista*, Madrid, Marcial Pons, 2007.
- Sánchez Pedroche, Juan, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2007.
- Sánchez Vera, Javier, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- Silva Sánchez, Jesús-María, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona, Atelier, 2005.
- Silva Sánchez, Jesús-María, «La responsabilidad penal de los asesores fiscales», *iuris* n.o 53, 2001, pp. 58-64.
- Tacchi, Carlos, «Por qué los impuestos deben ser siempre pagados», *Colección*, vol. 2, n.o 4, 2017, pp. 81-92.
- Torres Cadavid, Natalia, *La responsabilidad penal del asesor fiscal. Problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2019.
- Torres Cadavid, Natalia, «La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 cp español. La aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro», *Nuevo Foro Penal*, n.o 14, 2018, pp. 54-102.
- Von Liszt, Franz, *Tratado de derecho penal*, tomo ii, traducido de la 20.a edición alemana por Luis Jiménez de Asua y adicionado con el derecho penal español por Quintiliano Saldaña (4.a ed.), Madrid, Instituto Reus S. A., 1999.

Wang, Fangjun, Shuolei Xu y Junqin Sun, «Corporate tax avoidance: a literature review and research agenda». *Journal of Economic Surveys*, n.o 34, 2020, pp. 793-811.
Zalnieriute, Monika, Lyria Bennett y George Williams. «The rule of law and automation of government decision-making». *The Modern Law Review*, n.o 83, 2019, pp. 425-55.

JURISPRUDENCIA

Tribunal Supremo

Sentencia 3435/2001 de 30 de junio

Sentencia 28612/ 2012 de 5 de diciembre

Sentencia 665/2016 de 20 de julio

Audiencias provinciales

Sentencia 92 /2009 de 31 julio de 2009 en la Audiencia Provincial de Zaragoza

Sentencia 121/2013 de 11 de abril de 2011 en la Audiencia Provincial de Badajoz

LEYES Y CÓDIGOS

Constitución Española. «BOE» núm. 311 de 29 de diciembre de 1978.

Código Penal. «BOE» núm. 281 de 24 de noviembre de 1995.

Ley General Tributaria «boe» núm. 302 de 18 de diciembre de 2003.