

## **RIESGOS TRIBUTARIOS Y CONTROL DE CUMPLIMIENTO**

Durante la sesión de esta tarde, se están abordando los problemas que se plantean en el control de riesgos en el ámbito empresarial relacionados con la materia tributaria. Han sido expuestos los aspectos esenciales de la normativa tributaria con relación a los riesgos en la persona jurídica, durante la primera de las ponencias de esta tarde. Me corresponde tratar a mí los riesgos tributarios que presenta la persona jurídica, desde el punto de vista penal y con relación a la materia tributaria.

Para ello, me parece relevante partir de la autoría y participación en el delito fiscal, tomando en consideración que las Sentencias de 29 de febrero de 2016 y de 16 de marzo de 2016, primeras resoluciones que han analizado la responsabilidad penal de las personas jurídicas tras su introducción en el CP, han resaltado la necesidad de asegurar los derechos fundamentales de la persona jurídica dentro del proceso penal, debiendo acreditar las acusaciones en cada caso la prueba de los hechos objeto de acusación con respecto a los derechos fundamentales que se reconocen en nuestro ordenamiento en el ámbito penal tanto a la persona física como a la persona jurídica.

Siendo así, tiene como objeto mi exposición de hoy analizar las principales notas que presenta el delito contra la Hacienda Pública en nuestro ordenamiento jurídico, las formas de participación en el mismo y la eventual participación de la persona jurídica en el delito contra la Hacienda Pública. Es necesario determinar qué elementos pueden ser objeto de control y desde cuándo, cómo pueden ser objeto de control e identificar los posibles riesgos de la persona jurídica en este ámbito, partiendo de que nos encontramos ante uno de los Delitos en los que puede predicarse la responsabilidad de la persona jurídica.

### **1º.- Existencia de un procedimiento previo al delito contra la Hacienda Pública: excepciones. Título IV y derechos de la persona jurídica en el ámbito administrativo (desde cuándo debe existir un control).**

Forma de tramitar los delitos contra la Hacienda Pública. Artículos 250 y 251 de la LGT. Existencia de una previa liquidación administrativa y de un procedimiento de comprobación tributaria con un deber de colaboración de la persona jurídica. Cuestiones que me parecen de interés:

#### **1.1- Aportación de pruebas ante la Inspección tributaria en cumplimiento de los deberes de colaboración con la administración y eventual uso de las pruebas obtenidas en un procedimiento penal posterior. La doctrina “Saunders” y su corrección por el Tribunal Constitucional.**

La normativa tributaria establece, en consonancia con el deber tributario establecido en el art.31 de la CE, la obligación de colaborar con la Administración Tributaria en el curso de los procedimientos de comprobación e inspección.

Así, es práctica común la exigencia al obligado tributario de documentos, algunos de los cuales tienen un carácter imperativo en su tenencia (contabilidad) y otros no. La cuestión que se plantea es la relativa al uso posterior en el proceso penal de dichos documentos u otros elementos probatorios como prueba de cargo. La cuestión surge a partir de la Doctrina del TEDH en el caso “Saunders” que entendió contraria al derecho a la no autoincriminación la posibilidad de imponer sanciones penales con fundamento en documentos o pruebas obtenidos en sede administrativa mediante coacción.

Interpretación que se ha realizado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 18/2005 de 1 de febrero y en la STC 68/2006 de 13 de Marzo de dicha doctrina en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Semejanzas y diferencias del sistema punitivo español y el analizado en el caso “Saunders”. Planteamiento e incidencia de la cuestión a partir de la reforma operada en el Código Penal por la L.O. 5/2010 que introduce la responsabilidad penal de la persona jurídica en nuestro ordenamiento jurídico.

Posible salida, desde la propia doctrina del TEDH: separación entre los medios de prueba existentes con independencia de la voluntad del obligado tributario y aquellos que parten del propio obligado tributario (diferencia entre ambos).

### **1.2.- Incidencia en un proceso penal posterior de las eventuales irregularidades procedimentales que hubieran podido concurrir en sede de procedimiento de comprobación e inspección.**

En la práctica forense de los delitos contra la Hacienda Pública es frecuente que se invoquen por las defensas causas de nulidad que consideran que han afectado al procedimiento administrativo de comprobación que habitualmente precede a la denuncia por la comisión del delito. Así, además de los dos supuestos específicos ya mencionados, se invocan defectos en las eventuales notificaciones practicadas en el curso de aquel, la práctica de actuaciones probatorias con terceros ajenos al obligado tributario que este desconoce y, singularmente, la duración excesiva de las actuaciones inspectoras. (art.150 de la LGT). En esta misma línea, también se ha argumentado que, de transcurrir el periodo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, tendrían los ingresos efectuados por el obligado el carácter de “espontáneos”, lo que ha llevado a las defensas a considerar que se habría producido una suerte de “regularización”, con los notables efectos que se atribuyen a la misma en nuestro Código Penal.

Estudiaremos en este epígrafe la incidencia de estos defectos procedimentales en sede penal, si bien debemos advertir de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo e incluso de la Audiencia Provincial de Granada se muestran contrarios a su valoración como causas de nulidad que puedan ser invocadas en el proceso penal para invalidar lo practicado en sede administrativa. Para ello es esencial diferenciar las causas de nulidad de pleno derecho que establece nuestra LGT en su artículo 217 de las que prevé el art.238 de la L.O.P.J.

Esta cuestión, además, va a quedar resuelta desde la entrada en vigor de la Ley 34/2015, pues, como ya apunta la Exposición de Motivos de la norma, se pretende evitar que puedan determinar una eventual sentencia absolutoria cuestiones relativas a los defectos formales o procedimentales acaecidos en el ámbito administrativo. Ello, además, se refleja en el contenido del art.254.2 de la LGT que establece al respecto “En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

### **1.3 La regularización como medio de “eliminación de la responsabilidad penal de la persona jurídica” y su relación con el blanqueo de capitales. Interpretación a la luz de la doctrina reciente del TS sobre el tipo del blanqueo de capitales del art.301 del CP. Tributación de rentas ilícitas.**

Muy debatida en la doctrina española fue la necesidad de sujetar a tributación y, por ende, a la eventual comisión del Delito contra la Hacienda Pública de las rentas procedentes de actividades delictivas. La cuestión se plantea con especial intensidad a raíz de la denominada “Operación Nécora” y podría entenderse pacífica en la jurisprudencia actual desde el dictado de la sentencia del conocido “Caso Urralburu”.

Por su claridad y carácter didáctico citamos la última de las resoluciones dictadas por el Tribunal Supremo en este ámbito la **STS de 23 de septiembre de 2009 (RJ 2010\663)**:

*“En nuestro país se han producido vacilaciones interpretativas que, partiendo del caso Nécora ( S. 7-12-96 nº 649 ( RJ 1996, 8925) ) en el que son condenados los acusados por sendos delitos fiscales pese a la convicción sobre la procedencia ilícita de las grandes cantidades de dinero que manejaban, ha ido matizando la doctrina para declarar en la sentencia del caso Roldán ( 21-12-99 ( RJ 1999, 9436) ) que no se producía vulneración del principio non bis in idem por no existir concurso de normas, sino de delitos, ya que los cometidos de malversación, cohecho y estafa de los que derivaban las ganancias no declaradas, estaban separados de los posteriores constitutivos del delito fiscal. No se trataba, por tanto, de una sola acción doblemente sancionada, sino de una actividad delictiva plural, de modo que la sanción de alguna de las conductas no absorbía todo el desvalor y reproche que la globalidad del comportamiento mereció.*

*La sentencia antes mencionada nº 20 de 28 de marzo de 2001, marca la misma línea, pero confirmando importantes excepciones. En ella, como bien apunta la combatida, se afirma una vez más que no existe incompatibilidad entre la condena por delitos que generan beneficios económicos y los que devienen de los delitos fiscales derivados de la falta de declaración de los incrementos patrimoniales que traen causa de aquéllos, pero a continuación se precisa, y esto es lo más importante, que cuando los incrementos patrimoniales no declarados proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de sanción penal, la condena por éste absorbe*

**"todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva"**.

Los requisitos para que se dé esta absorción son, por tanto:

1º) que los ingresos que dan lugar al delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior, ya que cuando no suceda así y nos encontremos ante ingresos de una pluralidad de fuentes o que sólo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias, no cabe apreciar el concurso normativo.

2º) que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena, pues caso contrario, ya sea por prescripción, por insuficiencia probatoria u otras causas, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito fuente.

3º) que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil.

Este criterio, amén de las sentencias citadas, se contiene también en las **Sentencias de 30 de octubre de 2008 (R.J. 7129) y en la Sentencia de 15 de septiembre de 2005**. De esa forma, cuando nos encontremos ante rentas que pudiera ser ilícitas, como las que se generarían por una presunta estafa o apropiación indebida, es necesario que se acuse por Delito contra la Hacienda Pública, aun cuando se formule la acusación con un carácter subsidiario. De no formularse acusación por el delito contra la Hacienda Pública, no podría acudir a la conocida comúnmente como "doctrina Urralburu".

Relación entre el DF y el blanqueo de capitales, compatibilidad desde la STS de 5.12.2012. Objeto de blanqueo, Prueba del blanqueo de la cuota tributaria. STS de 11.3.2014. Problema del autoblanqueo. Admisión por el TS del delito de autoblanqueo incluso antes de la reforma de 2010. **STS de 22.7.2016** "En efecto, la cuestión relativa al denominado " autoblanqueo " y su punición con anterioridad a la referida reforma, que esencialmente se aborda en el RJC, ha de resolverse en sentido positivo toda vez que el Legislador, en esa ocasión, no hizo sino acoger una doctrina jurisprudencial precedente, avalada por diferentes Resoluciones de esta Sala tras una compleja evolución al respecto ( SsTS 279/2013, de 6 de marzo (RJ 2013, 4643) , ó 245/2014, de 24 de marzo (RJ 2014, 2265) ), y en especial por el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional que, en la sesión de 18 de julio de 2006 (PROV 2006, 194934) , ya establecía tal posibilidad al afirmar que " El artículo 301 del Código Penal no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente".

Necesidad de delimitar el tipo de blanqueo previsto en el art.301 del CP. Interpretación jurisprudencial. **STS de 22.7.2016** "Y ello al margen de considerar que debe, en todo caso, concurrir también el elemento de una **verdadera presencia de actos de encubrimiento del ilícito origen de los bienes objeto de la actividad realizados por el autor del delito originario de los mismos** (vid. STS 265/2015, de 29 de abril (RJ 2015, 2018), por ejemplo). **STS de 29 de abril de 2015**, delimita el tipo de blanqueo:

*La inclusión en la redacción típica de dos incisos ("sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva", "cometida por él o por cualquier tercera persona"), conduce a algunos intérpretes de la norma a estimar, erróneamente, que la finalidad esencial del blanqueo ( ocultar o encubrir el origen ilícito del dinero ) solo se predica de " cualquier otro acto" , y no de todas las conductas descritas en el tipo. Desde esta posición se afirma que el mero hecho de poseer o utilizar bienes procedentes de una actividad delictiva, conociendo su procedencia, integra el delito de blanqueo, y se sostiene que el castigo del autoblanqueo constituye una vulneración del principio "non bis in idem".*

*Pero esta posición no puede considerarse acertada. Para comprender mejor la conducta típica conviene prescindir transitoriamente de estos dos incisos, y precisar las acciones que configuran el tipo como: el que adquiera, posea, utilice, convierta, transmita o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir el origen ilícito de bienes procedentes de una actividad delictiva...*

*La esencia del tipo es, por tanto, la expresión "con la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito". Finalidad u objeto de la conducta que debe encontrarse presente en todos los comportamientos descritos por el tipo.*

*No nos encontramos, en consecuencia, ante dos grupos de conductas distintas, las de mera adquisición, posesión, utilización conversión o transmisión de bienes procedentes de una actividad delictiva, conociendo su procedencia, y las de realización de cualquier otro acto sobre dichos bienes con el objeto de **ocultar o encubrir su origen ilícito**, lo que conduciría a una interpretación excesivamente amplia de la conducta típica, y a la imposibilidad de eludir la vulneración del principio "non bis in idem" en los supuestos de autoblanqueo.*

*Por el contrario el art 301 CP (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) solo tipifica una modalidad de conducta que consiste en realizar actos encaminados en todo caso a ocultar o encubrir bienes de procedencia delictiva , o a ayudar al autor de esta actividad a eludir la sanción correspondiente. Con esta interpretación, más restrictiva, evitamos excesos, como los de sancionar por autoblanqueo al responsable de la actividad delictiva antecedente, por el mero hecho de adquirir los bienes que son consecuencia necesaria e inmediata de la realización de su delito. O la de considerar blanqueo la mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concorra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo.*

Partiendo de esta interpretación explicar la regularización en los delitos contra la Hacienda Pública, el riesgo que pudiera determinar la misma con relación al blanqueo y posible prevención del mismo –procedencia de los bienes, necesidad de delimitar el concepto de actividad ilícita y el de actividad delictiva (referencia a la STS 1.4.2016). Importante cuando nos referimos al delito fiscal, en el que se exige una determinada cuota tributaria defraudada anual para que pueda existir una actividad delictiva previa. Referencia al blanqueo por imprudencia grave. Delito 302.

Naturaleza jurídica de la regularización y blanqueo. En efecto, si consideramos que la regularización es una excusa absoluta o una causa de levantamiento de la pena, el delito no "desaparece". Siendo ello así, podría construirse, al menos desde un punto de vista teórico, un delito de blanqueo de capitales, que tuviera como antecedente un delito contra la Hacienda Pública regularizado por parte del obligado tributario.

Esta situación desaparecería si, como apuntaba la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, se entendiera que la regularización es el verdadero “reverso” del delito, que desaparecería tras realizarse aquella. Nuevamente esta situación podría resultar razonable desde un punto de vista práctico, si tenemos en cuenta que, de mantener que no se ha alterado la naturaleza de la regularización, el obligado tributario, al tiempo que quedaría exento de responsabilidad por Delito contra la Hacienda Pública podría “autoinculparse” en un delito de blanqueo de capitales. Ello nos llevaría a consecuencias difícilmente admisibles desde un punto de vista de política criminal, pero técnicamente correctas si mantenemos que la naturaleza jurídica de la regularización no ha sido modificada tras la reforma de la LO 7/2012.

No podemos obviar, además, que, a diferencia de lo que ocurre con las falsedades instrumentales, no ha incluido previsión análoga el art.305.4 del CP respecto de la posible exención de responsabilidad penal respecto del blanqueo asociado a un delito contra la Hacienda Pública cuando este hubiera sido regularizado en los supuestos en los que procediera la renta no declarada de actividades lícitas. Nos parece que esta cuestión pone de manifiesto que la intención del legislador de 2012 al referirse en la Exposición de Motivos al cambio en la naturaleza jurídica de la regularización era, esencialmente, resolver este problema de indudable trascendencia práctica – máxime si tenemos en cuenta que la reforma legal fue prácticamente coetánea en el tiempo a la aprobación del Real Decreto Ley 12/2012.

En todos estos supuestos, si aceptáramos la tesis de que no se ha alterado la naturaleza jurídica de la regularización, habrían, quienes se acogieron a la llamada “declaración tributaria especial”, eludido su eventual responsabilidad por delito contra la Hacienda Pública, pero no por el posible delito de blanqueo de capitales asociado al citado Delito contra la Hacienda Pública. Es más, pudieran hasta haberse autoinculcado en dicho delito.

Riesgo que debe ser objeto de prevención y probablemente de regulación en el correspondiente cumplimiento normativo de la empresa.

## **2º.- La cuantía en el Delito contra la Hacienda Pública. Reglas para su determinación. Elemento esencial como elemento a tomar en consideración en los programas de cumplimiento. Qué debe ser objeto de control.**

### **2.1.- El delito fiscal como ley penal en blanco.**

El art.305 del C.P. ha empleado desde la reforma de 1995 el concepto de cuota tributaria para determinar el tipo, exigiendo, además, que se produzca una elusión de la misma que exceda de una suma predeterminada por el legislador.

Con carácter previo, haremos referencia a la configuración del delito fiscal como una ley parcialmente en blanco, en tanto que es imprescindible acudir a la norma tributaria para completar conceptos empleados en la norma penal, como es el caso sin duda alguna el de la cuota tributaria.

En este punto, debemos destacar la **STS de 5 de octubre de 2015** que reitera la necesidad de acudir a la norma tributaria para fijar la cuota, rechazando que pueda obviarse su contenido en sede penal, reprochando el “abandono” de la norma tributaria que postulaba la sentencia de instancia dictada por la Audiencia Provincial de Orense. Afirma rotundamente nuestro Tribunal Supremo que:

*“La combatida no diferencia adecuadamente que la determinación de la conducta debatida, como en todo proceso penal, se ha de producir en el plano judicial en un juicio contradictorio, en el que el Tribunal sentenciador valorará las pruebas aportadas, al objeto de comprobar, si conforme a la normativa tributaria, se ha producido la defraudación dineraria, tomando como referencia las normas específicas que establece cada uno de los tributos de forma particular. No es posible que la determinación de la cuota defraudada se alcance a través de criterios que el prudente arbitrio del Tribunal tenga por conveniente señalar.*

*La determinación del fraude se produce ante los tribunales, pero con base en las reglas establecidas para el pago del tributo de que se trate. La Audiencia, por tanto, persiste en el apartamiento de la normativa tributaria, cuando en casos de promociones inmobiliarias la determinación de las cuotas se halla sujeta a preceptos específicos.*

Lógicamente, esta necesidad no determina, “per se” que sea trasladable el ordenamiento tributario en “bloque” al ámbito penal, en el que, como ha reiterado el T.S. en múltiples ocasiones, son de aplicación principios diferentes a los del ordenamiento administrativo. Así lo ha recordado recientemente la mencionada **STS de 27 de septiembre de 2016** cuando indica al respecto *“las normas tributarias deben ser atendidas al determinar en sede penal la cuota que se considera defraudada (STS nº 832/2013, de 24 de octubre). Pero es necesario precisar que, de un lado, aunque puede acudir a la prueba de indicios en relación a los hechos que constituyen la base fáctica del delito fiscal, las presunciones que en ocasiones contiene la legislación tributaria no resultan trasladables directamente al ámbito penal, en el que no puede prescindirse de la presunción de inocencia y de sus efectos, teniendo en cuenta que el acusado no está obligado a demostrar su inocencia siendo suficiente para la absolución con la constatación de la existencia de una duda razonable”.*

## **2.2.- Reglas para la determinación de la cuota. Referencia al art.305.2 del Código Penal.**

Aun cuando hemos partido de que nos encontramos ante una norma penal en blanco, el art.305.2 del C.P. establece una norma específica para la determinación de la cuota tributaria a los efectos de la determinación de los 120.000 € que delimitan el delito de la infracción administrativa. Así, indica dicha norma lo siguiente:

*“a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.*

*b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”*

Del tenor de la norma pueden extraerse algunas notas prácticas de interés:

1º.- No resulta posible adicionar las sumas defraudadas por un solo obligado tributario en varios ejercicios de un mismo impuesto, ni las que pudieran haber sido defraudadas en idéntico periodo anual respecto de varios impuestos. Así lo señala con rotundidad la STS de 21 de abril de 2010. Solamente cuando se haya defraudado una suma superior a los 120.000 € en un mismo ejercicio o periodo anual de un determinado impuesto podrá entenderse colmada la exigencia establecida en el art.305 del C.P.

2º.- Si un mismo obligado tributario defrauda en un periodo determinado más de 120.000 € en varios impuestos será autor de tantos delitos como impuestos defraudados, sin que pueda aplicarse ni el non bis in idem ni el delito continuado (por todas, STS de 6 de octubre de 2006). Estaremos ante un concurso real de delitos, debiendo imponerse tantas penas como delitos hubieran podido cometerse por el obligado tributario.

3º.- Tras la reforma operada por la L.O. 7/2012 se “anticipa” la eventual persecución de aquellos delitos que hayan sido cometidos por una organización criminal que simule la realización de una actividad empresarial real. Problemas prácticos del nuevo inciso del art.305.2 del C.P. En estos casos, podrán perseguirse los delitos antes del transcurso de los periodos a que se refiere la norma si existe constancia de la superación del límite de los 120.000 € y nos encontramos ante una actividad empresarial ficticia o ante una organización o grupo criminal – concepto este último sobre el que volveremos con posterioridad. Así lo ha entendido la Sentencia de 18 de enero de 2016 de la Audiencia Provincial de Granada.

4º.- Por encontrarnos ante una norma específica, consideramos que no es exigible una determinación de la cuota por periodos trimestrales o mensuales. Cuestión especialmente resuelta en la STS de 5 de Junio de 2014 que considera que estamos ante una regla específica para el cómputo de la cuota tributaria defraudada, que debe observarse con preferencia a las normas de carácter tributario – que determinan periodos mensuales o trimestrales de liquidación en supuestos como el IVA (art.71 de su Reglamento).

5º.- La norma penal no resuelve la problemática de los supuestos que se plantean cuando nos encontramos ante “periodos partidos” dentro de un año natural – caso de la transformación de una sociedad mercantil en otro tipo societario que pudiera determinar una minoración del tipo impositivo o la sujeción a un régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, resulta esencial que se practique la liquidación anual dentro del procedimiento penal, debiendo superar esta los 120.000 € para que pueda dictarse una sentencia condenatoria. Así, la conocida sentencia del caso “Verbatim” (**STS de 9 de Junio de 2016**) revoca la condena en instancia con el razonamiento que transcribimos:

*“En el caso, la Audiencia se limita a declarar probado que la cuantía de las cuotas defraudadas por las ventas de Verbatim España S.A. a las mencionadas sociedades portuguesas asciende a unas determinadas cuantías, que resultan de aplicar el tipo del 16% a las cifras totales de las mencionadas ventas. Aunque no lo dice expresamente, se basa en el contenido de los informes emitidos por Manuel , Inspector de Hacienda del Estado, Jefe de Equipo Regional de Inspección de la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña de la AEAT, que aparecen, con el mismo resultado, en los folios 11.120 y siguientes y 11.878 y siguientes de la causa, en cuanto se refieren exclusivamente a las operaciones realizadas con Universalía, Cheaptrade y Giantleap.*

*En tales informes, de contenido coincidente en cuanto se refiere a las mencionadas sociedades, se tiene en cuenta solamente el total de las operaciones realizadas con ellas en los años 2005 a 2008, sin incorporar el resto de operaciones realizadas con otros clientes en los mencionados ejercicios por parte de Verbatim. Se obtiene así, solamente la cuota que debería haber declarado Verbatim en relación con esas operaciones concretas, pero no la que correspondería a cada ejercicio, que habría requerido el examen del resto de actuaciones comerciales en esos periodos temporales, es decir, de su operativa globalmente considerada”*

*“En realidad, habría sido preciso examinar todas las operaciones de cada ejercicio, determinar si el canon era o no exigible en cada una de ellas, establecer si una parte de lo ingresado puede considerarse ingreso indebido; determinar si era posible acudir a lo previsto en el artículo 89.5 de la Ley del IVA ; y efectuar el cálculo de la cuota defraudada con todos los datos disponibles. Al no hacerlo así, no es posible afirmar más allá de toda duda el importe o cuantía de la cuota defraudada, por lo que no es posible la condena penal.*

*3. En consecuencia, de todo lo dicho se desprende que el cálculo de las cuotas defraudadas no se ha realizado correctamente, por lo que no es posible tener acreditado, más allá de toda duda razonable que su importe anual superó los 120.000 euros que exige la ley penal. Ello determina la absolucón de los acusados”*

En sentido contrario, entendiendo que sí se habría calculado correctamente la cuota tributaria defraudada podemos citar la **Sentencia de 27 de septiembre de 2016** que indica al respecto:

*“De lo anterior resulta sin dificultad, y a pesar de la ausencia de una liquidación formal, que el recurrente, a través de las referidas sociedades, y mediante la declaración, que efectivamente realizó, del citado IVA soportado a compensar, construido sobre facturas falsas, redujo su factura fiscal en ese ejercicio fiscal en el importe que se declara probado en la sentencia, dejando de ingresar 898.128,26 euros, una cantidad superior, pues, a 120.000 euros. Fue el propio recurrente quien afirmó mediante su declaración, la existencia de un IVA a compensar por importe superior al IVA repercutido a ....., que, sin embargo, como se dice en la sentencia, no ingresó en la Hacienda Pública en ningún momento. En definitiva, la liquidación correspondiente al ejercicio ha sido realizada por el propio recurrente, al declarar el IVA soportado y no ingresar el repercutido. Y en la sentencia impugnada se excluye la posibilidad de compensar el IVA derivado de facturas falsas, afirmando la defraudación.*

*Por el contrario, ni en la sentencia, ni tampoco ahora en el recurso, se aportan datos que sugieran de forma mínimamente razonable que pudieran existir otras cantidades de IVA soportado realmente, también deducible en ese ejercicio, del que no se hubiera hecho uso en su momento y que pudiera resultar alegable al procederse a una nueva liquidación del periodo del año natural del referido ejercicio fiscal, mediante las que se pudieran poner en duda la cuantía de la cuota defraudada. En consecuencia, el motivo se desestima”.*

En todo caso, al menos en los casos en los que se haya practicado liquidación tributaria tras la reforma de la LGT (art.250 LGT), a diferencia de lo que ocurre en ambas sentencias, tendremos desde el momento de presentación de la denuncia una liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada que deberá ser superior a los 120.000 € para que se formule la correspondiente denuncia.

**Partiendo de las reglas de cumplimiento:** posibles criterios para fijar especial cautela en todos aquellos supuestos en los que la cuota tributaria excede de los 120.000 €, pues únicamente cuando es así podría alcanzarse la suma que determina la eventual comisión un delito contra la HP.

### **2.3.- La mera presentación de declaraciones-liquidaciones como medio que no excluye la responsabilidad penal.**

La reforma operada en el texto del art.305 del C.P. por la Ley Orgánica 7/2012 ha introducido un nuevo inciso en el texto del primero de sus apartados del siguiente tenor:

*“La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”.* Dicha previsión normativa no aparecía inicialmente contemplada en el texto del anteproyecto de reforma del Código Penal, que sí establecía una previsión análoga en la reforma que preveía de los delitos contra la Seguridad Social.

La razón inicial de la reforma venía determinada por la jurisprudencia del T.S, que consideraba que no podía incardinarse en el comportamiento típico del delito contra la Seguridad Social la conducta que de quien se limitaba a presentar boletines de cotización sin ingresar cantidad alguna – entendiendo el TS que esta conducta excluía el dolo defraudatorio. La reforma de la LO 7/2012 modifica el art.307 del CP para aclarar que estamos ante comportamientos que pueden ser calificados como delito contra la Seguridad Social.

El legislador se refiere expresamente a la finalidad de dicho inciso en el cuarto de los apartados de la Exposición de Motivos de la LO 7/2012 cuando señala que *“El inciso se ha incluido también en el artículo 305 referido al delito contra la Hacienda Pública para evitar que su ausencia pudiera interpretarse en el sentido de que la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones excluye en todo caso la defraudación”.* Siendo así, lo primero que habría que plantearse es si nos encontramos ante una modificación del tipo que configure como comportamiento típico conductas que quedaban “extramuros” de la norma hasta que se produce su modificación.

**Referencia al modelo de cumplimiento normativo:** control de las declaraciones-tributarias. Problemas derivados de las declaraciones tributarias sin ingreso y sin previsión de llevarlo a cabo. Referencia al modelo 347.

#### **2.4.- El control de la facturación. Prueba de la realidad de los servicios prestados, falsedad documental y Delito contra la Hacienda Pública.**

La admisibilidad de esta forma de comisión del delito aparece reconocida en distintas sentencias del TS, pudiendo citarse las de 16 de febrero de 2001 (RJ 1261), de 30 de marzo de 2003 (R.J.3317), de 26 de noviembre de 2008 (R.J. 6963) de 17 de marzo de 2011 (R.J. 2792) y de 26 de octubre de 2011 (R.J. 7084). Es doctrina consolidada del TS la que entiende que debe acreditarse en el curso del proceso la realidad de los servicios prestados, en aplicación de las reglas de la carga de la prueba.

Así lo señala la **STS de 17 de marzo de 2011 y la STS de 26 de octubre de 2011** al afirmar que *“es cierto que la Sala argumenta, para alcanzar esa conclusión, sobre la ausencia de esfuerzo probatorio por parte del acusado acerca de la acreditación de la veracidad de dichas facturas, pero ello, lejos de constituir la inaceptable "inversión de la carga de la prueba" que se denuncia, no es sino estricto cumplimiento de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que en Resoluciones trascendentales como la de 8 de Febrero de 1996, referente al denominado "caso Murray", proclama el valor como indicio que refuerza la convicción construida sobre la restante prueba disponible de la ausencia de aportación de elementos exculpatorios, máxime cuando éstos parecieran resultar de fácil adquisición para el acusado”*.

En el mismo sentido, hay que citar la **STC 18/2005 de 1 de febrero** que impone el deber de la carga de la prueba del IVA soportado o de los gastos sufridos por las empresas a estas últimas, sin que ello suponga, empero, una inversión de la carga de la prueba:

*“no es cierto que la exigencia de que el obligado tributario justifique los gastos cuya existencia alega equivalga a la inversión de la carga de la prueba. Como es sabido, el impuesto sobre sociedades grava la renta obtenida por los entes con personalidad jurídica durante el período impositivo; y aunque para determinar dicha renta hay que tener en cuenta no sólo los ingresos sino también los gastos precisos para la obtención de los mismos, es absolutamente razonable –así lo vienen exigiendo los Tribunales ordinarios– que sólo puedan aceptarse como tales aquellos cuya efectividad haya probado quien alega haberlos realizado. Y lo mismo puede decirse respecto de las cantidades que en concepto de impuesto sobre el valor añadido el obligado afirma haber soportado; ciertamente, conforme a la Ley reguladora de dicho impuesto ( Ley 37/1992, de 28 de diciembre [ RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401] , arts. 92 y ss.), los empresarios o profesionales pueden deducir las cuotas del IVA soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que afecten directa y exclusivamente a su actividad; pero como señala el art. 97 de la Ley, «sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho» (en este caso, la factura original). Tales exigencias no pueden ser consideradas en absoluto como una inversión de la carga de la prueba, sino más bien como proyección de la regla en virtud de la cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”.*

Por tanto, una vez que pongamos de manifiesto los elementos que permiten entender que se ha procedido a confeccionar facturas falsas para intentar minorar la carga impositiva de la operación realizada correspondería a la defensa acreditar la veracidad de los trabajos, aportando para ello los elementos probatorios que debe tener a su alcance, aplicando el principio de la facilidad en la carga de la prueba y lo señalado por la STS de 25.10.2011.

En idéntico sentido, poniendo de manifiesto la necesidad de que se acrediten la realidad de servicios prestados podemos citar la **Sentencia de 15 de Mayo de 2014 de la Audiencia Provincial de Granada (sentencia número 274/2014)**, que expresamente recoge la doctrina del TC establecida desde la STC 18/2005 de 1 de febrero.

En dos supuestos muy similares al presente, respecto del modo de comisión del delito podemos citar la **Sentencia de 26 de mayo de 2015 de la Audiencia Provincial de Granada**. Ratifica plenamente que son elementos que permiten constatar la falsedad de las facturas los siguientes: características de las sociedades emisoras (sin personal, ilocalizables), características extrínsecas de las facturas mendaces (genéricas sin definición de los elementos más básicos), formas de pago de las subcontratas (efectivo salidas inmediatas de fondos, los pagarés en este caso no son títulos cambiarios al no reunir el requisito esencial de la identificación de la persona a la que debe realizarse el pago, 94.5 y 95 de la LCC, doctrina jurisprudencial recogida en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 de la Audiencia Provincial de Madrid, JUR 5058, sentencias de 15 de mayo de 2013 y 17 de mayo de 2005 de la AP de Almería, 8.11.2010 de Las Palmas).

Igualmente puede citarse la **Sentencia de 29 de Junio de 2015 (sentencia 431/2015)**, que toma en consideración los siguientes elementos para alcanzar la conclusión de la falsedad de las facturas (modo de realizar los pagos, ausencia de contratos, inexistencia de medios personales o materiales forma de las facturas).

Referencia a las tramas de defraudación. Fraudes carrusel y tramas de IVA. Conocimiento de la posible existencia de fraude. Medios inhabituales de contacto con los proveedores.

**Modelo de cumplimiento normativo:** Control de las empresas que actúan como proveedoras, personas de contacto, identificación de sus medios personales y materiales. Insuficiencia de los certificados que pudieran aportarse al inicio de la actividad empresarial.

## **2.5.- Deducciones y pérdidas “a compensar”.**

Necesidad de controlar las declaraciones que pudieran incluir cantidades a compensar en ejercicios futuros o pérdidas. Momento de consumación del delito contra la Hacienda Pública. Necesidad de controlar estas declaraciones pues pueden determinar la comisión del delito contra la Hacienda Pública en el momento en el que fueran aplicadas.

### 3.- Autoría y participación en el delito contra la Hacienda Pública. Quién debe ser objeto de control.

#### 3.1.- El delito contra la Hacienda Pública como delito especial.

Cuando se introdujo en el Código Penal de 1973 se debatió en la doctrina española sobre la naturaleza del delito contra la Hacienda Pública, pues no faltaron voces que entendieron que no era un delito de propia mano y que podía ser cometido por cualquier persona, sin que fuera preciso que el autor fuera, a su vez, el sujeto pasivo del tributo eludido.

A pesar de estas opiniones, puede hoy afirmarse que se encuentra consolidada la doctrina que entiende que nos encontramos ante un delito especial, que únicamente puede ser cometido por el obligado tributario que, además, realice alguna de las conductas típicas señaladas en el art.305 del C.P: eludir el pago de sus obligaciones con el fisco, obtener indebidamente devoluciones o disfrutar de beneficios fiscales.

El carácter especial del delito contra la Hacienda Pública ha sido reiterado en múltiples ocasiones por el Tribunal Supremo desde la STS de 25 de septiembre de 1990 (R.J. 7238) hasta las relevantes SSTS de 20 de mayo de 1996 (R.J, 3838) o de 30 de abril de 2003 (R.J. 3085) y más recientemente podemos citar la Sentencia de 2 de marzo de 2005 (R.J 5132).

De esa forma, autor, en el sentido del art.28 del C.P. únicamente puede ser considerado, en principio, el obligado tributario que elude sus obligaciones con el erario público, quedando las restantes personas que hubieran podido intervenir en el "iter criminis" relegadas a la esfera de la participación del extraneus en el delito del intraneus.

Lógicamente, la calificación del delito como "especial propio" no excluye que pueda admitirse la participación del "extraneus" en las distintas modalidades que establecen los artículos 28 y 29 del C.P. Este será el objeto de nuestra reflexión. Así lo ha puesto nuevamente de manifiesto nuestro Tribunal Supremo en su **Sentencia de 18 de Junio de 2014** en la que afirma lo siguiente al respecto:

*"Basta reparar en que esta Sala ha llegado a condenar como cooperador necesario de ese delito a un inspector de Hacienda que, participando en el plan ideado para llevar a cabo las defraudaciones, evitó el descubrimiento de las bases ocultadas fraudulentamente, extendiendo en las actas suscritas el " conforme" pese a las irregularidades tributarias que habían sido detectadas (cfr. STS 17/2005, 3 de febrero ). La misma idea aparece reflejada en otros precedentes que han estimado cooperador necesario al asesor fiscal que planeó y diseñó la compleja operación de ocultación de beneficios (cfr. SSTS 1231/1999, 26 de julio y 264/2003, 30 de marzo). En este punto, pues, la jurisprudencia no coincide con la tesis de la defensa. Y es que cuando nos encontramos, como sucede en este caso, ante obligaciones tributarias con cargo a personas jurídicas que adoptan la forma de sociedades, es evidente que la responsabilidad penal recae en todos aquellos que, de una u otra manera, tienen capacidad decisoria y han acordado realizar las operaciones o transacciones que generaron la deuda tributaria (cfr. STS 83/2005, 2 de marzo 4). La ley, en fin, no impide la punibilidad del extraneus en el delito propio del intraneus. Se admiten por consiguiente en este delito las diversas formas de participación - inductores, cooperadores necesarios, cómplices-. Se rechaza que este delito, por tanto, pueda ser cometido exclusivamente por el obligado tributario (cfr. STS 274/1996, 20 de mayo)".*

### **3.2.- La cláusula de transferencia del art.31.1 del C.P.**

Desde el derecho romano hasta la entrada en vigor de la LO 5/2010 ha regido en nuestro ordenamiento jurídico el aforismo “societas delinquere non potest”, que obligaba a tener que “transferir” la responsabilidad de la persona jurídica a la persona física, para evitar situaciones de impunidad. Dicha cláusula se incorpora al derecho español en el antiguo art.15 bis y actualmente se recoge en el art.31.1 del C.P., plenamente aplicable al delito contra la Hacienda Pública, en tanto que dispone que:

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

De forma muy sintética, podemos plantear las siguientes cuestiones:

#### **3.2.a.- El administrador de derecho.**

Nuestro T.S ha reiterado en múltiples ocasiones que este concepto debe interpretarse acudiendo a las normas mercantiles, hoy fundamentalmente el art.212 del RDLeg 1/2010, que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Así, podrá atribuirse la administración a un administrador único, a varios solidariamente, en cuyo caso habrá que estudiar individualizadamente la intervención de cada uno de ellos en los hechos para determinar si podemos realizar la “transferencia”, a varios de forma conjunta, que serán mancomunados o a un consejo de Administración.

Ahora bien, siguiendo el criterio expuesto en la **STS de 25 de Junio de 2010** (R.J.7169), citado por la primera sentencia que aborda la responsabilidad de la persona jurídica con relación al Delito contra la Hacienda Pública (**sentencia de 31 de marzo de 2016 de la AP de Tarragona**):

*“a) Ni basta ser administrador para recibir la transferencia de esa responsabilidad.*

*b) Ni siquiera es necesario ser formalmente administrador para poder recibirla.*

*Confundir la extensión del ámbito de sujetos que pueden responder a título de autores, con las reglas de imputación, objetiva y subjetiva, de responsabilidad penal provocaría una inaceptable responsabilidad objetiva por el cargo.*

*Ser administrador de una persona jurídica es calidad que sólo le convierte en autor posible del delito, cuando la configuración típica de éste exige un sujeto que ha de tener las características que solamente la persona jurídica tiene. Para, además, ser efectivamente responsable, debe satisfacer el criterio de atribución de responsabilidad penal”.*

Por tanto, habrá que determinar si en el caso concreto de la defraudación cometida, tuvo intervención el administrador de derecho que, además, bien pudiera haber cesado en el momento de consumación del delito, que es el de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación.

Esta cuestión se estudia en las Sentencias del T.S de 5 de mayo de 2011 (R.J.3622), de 12 de febrero de 2009 (R.J. 2817) y en la de 15 de Julio de 2008 (R.J.4285). Más recientemente encontramos la Sentencia de 19 de abril de 2013 en la que se contesta al argumento exculpativo de los acusados de la siguiente forma: *“Por tanto, a tenor de estas consideraciones, es claro que lo atribuido al que recurre es la realización de una venta de la empresa con el fin de sustraerse a la obligación legal de referencia; y por eso, es indiferente que en la fecha de la consumación del delito hubiera perdido la titularidad formal de aquella, al ser esta circunstancia una de las condiciones del resultado final perseguido y efectivamente logrado”*. Diferencia entre consumación y autoría (**Sentencia de 18 de enero de 2016 de la Audiencia Provincial de Granada**).

El criterio del T.S. pasa por entender que deberá imputarse como administrador de derecho a quien lo fuere en el momento en el que se realice el hecho imponible sujeto a tributación y que, además, hubiera participado en la elusión del tributo. Por tanto, como en tantas ocasiones, estamos ante un problema de prueba, pues no resulta infrecuente que se cese en el cargo tras realizar el “acto defraudatorio”, situando a terceros ajenos a la empresa como administradores de derecho, que son los que finalmente incumplen las obligaciones de la sociedad con el fisco. Estos últimos podrán ser considerados cooperadores necesarios, si conocían la existencia de la operación y la responsabilidad de los anteriores administradores pueden ser invocada a través de la figura del administrador de hecho pero acreditando su efectiva participación.

Ahora bien, ¿cómo opera la denominada cláusula de transferencia cuando son varios administradores y debe realizarse la imputación – piénsese en los Consejos de Administración?. Quiero citar expresamente en este punto el **Auto de 15 de marzo de 2012**, en el que, citando doctrina de la propia Sala Segunda se expresa lo siguiente: *“que establece la responsabilidad de los miembros del consejo de administración de la sociedad por los acuerdos adoptados, excluyéndola solo en el caso de que desconocieran la existencia del acto lesivo o, conociéndola hubieran hecho todo lo conveniente para evitar el daño, o, en otro caso, se hubieran opuesto a él; se entiende, si carecieran de facultades para evitarlo-, no existe ninguna razón de peso para excluir la responsabilidad penal del administrador que conoce, como era el caso, la ejecución de actos antijurídicos en la estructura organizada en la que ejerce su función, y, pudiendo hacerlo, no ejerce sus facultades de control o no actúa para evitarlo, eligiendo permanecer pasivo sin requerir más información y sin ejercer sus facultades superiores; especialmente, como decíamos en la resolución citada, si se trata del desarrollo de actividades que, aún dentro del tráfico ordinario de la entidad en cuestión, suponen por su naturaleza, una alta probabilidad de que se supere el límite del riesgo jurídicamente permitido, lo que ocurrió efectivamente en el supuesto de autos, ante la naturaleza de las actividades ilícitas que se estaban realizando”*

De esa forma, el T.S. acerca el problema de la “imputación” al ámbito mercantil y al ámbito de la denominada “ignorancia deliberada” del derecho penal, hasta el punto de que se han formulado severas críticas desde la doctrina por una supuesta “objetivación” de la imputación (explicar la ID).

Por último, también debe destacarse que se producirá una “doble transferencia” cuando se trate de personas jurídicas que se encuentren administradas por personas físicas conforme al art.212 bis del TRLSC, si bien esta norma exige que en estos casos la propia persona jurídica administradora designe a una persona física a estos efectos.

**Control de cumplimiento:** Necesidad de fijar medios de control del administrador de derecho de la sociedad, verificar su actuación, supuestos de discrepancia empresarial en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

### 3.3.b.- **El administrador de hecho.**

El estudio de la problemática de la figura del administrador de hecho es tan complejo, limitándonos a señalar algunas de sus pautas esenciales para su identificación. Entre otras sentencias, se define al administrador de hecho en la **STS de 26 de Julio de 2006** de la siguiente forma:

*”prescindiendo de conceptos extra-penales, se entenderá por administrador de hecho a toda persona que por si sola o conjuntamente con otras, adopta e impone las decisiones de la gestión de una sociedad, y concretamente los expresados en los tipos penales, quien de hecho manda o gobierna desde la sombra”.*

Más recientemente podemos citar la **STS de 16 de octubre de 2014** en la que se afirma al respecto lo siguiente: *“En la determinación del administrador de hecho, a los efectos del delito de apropiación indebida, la jurisprudencia se ha inclinado por atender **más a la realidad que a los aspectos meramente formales**, de tal manera que ha señalado que administrador será quien realice realmente en la empresa funciones de administración. Así se ha dicho, (STS nº 59/2007, de 26 de enero), que “... la doctrina ha optado por una interpretación que permita integrar en su comprensión a las situaciones de ejercicio real de las funciones de administración dando preferencia a la realidad económica y negocial frente a la realidad registral, de manera que puedan solventarse a través de esta concepción los supuestos de autoría mediata o de la inducción y cubrirse lagunas de punibilidad aprovechando las formalidades previstas en el ordenamiento para la administración de la sociedad. Así, desde esta perspectiva será administrador de hecho quien sin ostentar formalmente la condición de administrador de la sociedad, ejerza poderes de decisión de la sociedad y concretando en él los poderes de un administrador de derecho*

Siendo así, tendrá que acreditar la acusación que el acusado es quien ostenta el “dominio del hecho” para poder defender que en un supuesto concreto nos encontramos ante un administrador de hecho, siendo en múltiples ocasiones relevante la prueba de indicios para fundar dicha imputación.

### 3.4.- **La inducción.**

Entre las distintas formas de participación la inducción se contempla en el art.28.a del C.P. siendo definida por la **sentencia de 30 de abril de 2003** en palabras que hacemos nuestras por su claridad de la siguiente forma (el subrayado es nuestro):

*“La inducción es una forma de participación en un delito ajeno, que consiste en suscitar en otro, dolosamente, la resolución de cometer el acto punible. Se exige que éste sea cometido libremente por el inducido, que actúa como autor inmediato con dominio del hecho, aunque no se debe descartar la posibilidad de que el inductor no se limite a hacer que nazca la resolución criminal en el inducido sino que colabore activamente con actos propios en la realización del hecho, en cuyo caso nos encontraríamos ante una participación dual que reuniría elementos de la inducción y de la cooperación necesaria. Por lo demás, cabe recordar, siguiendo la constante jurisprudencia de esta Sala, que la inducción ha de ser: a) anterior al hecho punible puesto que es su causa, b) directa, es decir, ejercida sobre una persona determinada y encaminada a la comisión de un delito también determinado, c) eficaz o con entidad suficiente para mover la voluntad del inducido a la realización del hecho perseguido, d) dolosa en el doble sentido de*

*que conscientemente se quiere tanto inducir como que se comete el delito a que se induce y e) productora de su específico resultado porque el inducido haya, por lo menos, dado comienzo a la ejecución del delito”.*

En la sentencia citada el T.S. consideró que debía calificarse como tal la conducta de quien asesora a sus hijos para que confeccionen sus declaraciones del IRPF reflejando determinadas imputaciones procedentes del régimen de transparencia fiscal. En la sentencia se considera al padre como autor del delito cometido en su declaración del IRPF y como inductor de tantos delitos cuantas declaraciones fueron presentadas por sus hijos, absueltos por falta de dolo pero que responden civilmente en virtud de la figura del partícipe lucrativo (art.122 del C.P.).

Junto con este supuesto, también pudiera reconducirse a este supuesto el del asesor fiscal que informa al obligado tributario sobre la forma en la que debe realizar la declaración para eludir el pago de los tributos. Pese a que pudiera encajar esta participación, o la de otros profesionales que hubieran podido idear el plan defraudatorio, en la inducción, la jurisprudencia tiene a reconducir este comportamiento a la figura del cooperador necesario que estudiamos a continuación.

### **3.5.- Cooperador necesario y cómplice.**

El art.28.b del C.P nos define al cooperador necesario como aquel que coopera en la ejecución del delito mediante un acto sin el cual no se hubiera cometido aquel. Por su parte el art.29 del C.P nos define al cómplice como aquel que *“no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos”*. Por tanto, nos encontramos ante un concepto residual y que dependen en buena medida de lo que se defina como cooperación necesaria.

Por ello, debemos abordar la distinción entre ambas figuras, al menos desde un punto de vista abstracto que habrá de estudiarse posteriormente en cada caso concreto para, posteriormente, señalar algunos ejemplos de cooperación necesaria que han sido apreciados por la jurisprudencia. Comenzando por la primera cuestión podemos citar la Sentencia de 24 de mayo de 2010 que recuerda las principales teorías elaboradas para la definición del cooperador necesario:

*“1ª La llamada teoría de la condición necesaria (condicio sine qua non) que parece ajustarse a la letra del art. 28 b), aunque las otras dos profundizan algo más, en cuanto que nos dan algún criterio para medir esa necesidad.*

*2ª La teoría del dominio del hecho: se considera autor a quien está facultado para impedir la infracción si retira su colaboración; aunque la doctrina suele utilizar este criterio para resolver otro problema previo a este, el de la construcción del concepto estricto de autor, para distinguir los que son autores de los que se consideran autores , según el art. 28 de nuestro C.P . vigente.*

*3ª La teoría de los bienes escasos, que solo permite la condena como autores para quienes aportan algo difícil de conseguir, criterio cuantitativo pero que con frecuencia puede ser decisivo”.*

La jurisprudencia más reciente parece optar claramente por la tercera de las teorías expuestas, acudiendo a la doctrina de los “bienes escasos” si bien en ocasiones acude a las tres, como en la sentencia de 25 de octubre de 2007 (R.J. 6971).

Entre los supuestos que ha admitido la jurisprudencia que puedan ser imputados a título de cooperación necesaria encontramos:

1º.- Emisores de facturas que no responden a servicios reales, destinadas exclusivamente a facilitar una indebida deducción tributaria.

Son múltiples las sentencias que recogen un pronunciamiento de condena a los emisores de facturas mendaces, pudiendo citarse al efecto las SSTS de 16 de febrero de 2011, de 19 de diciembre de 2001 o de 30 de marzo de 2003. Muy recientemente lo afirma con total rotundidad la STS de 18 de Junio de 2014 citada anteriormente.

2º.- Asesor fiscal que presta asesoramiento al obligado tributario. Aun cuando podría también sostenerse que nos encontramos ante un supuesto de inducción, la jurisprudencia ha admitido que pueda reconducirse a la figura del cooperador necesario la conducta del asesor fiscal que presta sus servicios profesionales al obligado tributario.

Podemos citar a estos efectos las sentencias de 16 de febrero de 2001 (R.J. 1261) y de 26 de Julio de 1999 del Tribunal Supremo y las de 30 de marzo de 2011 de la Audiencia Provincial de Madrid y de 21 de octubre de 2005 de La Rioja. En contra, revocando una previa sentencia condenatoria, la sentencia de 11 de mayo de 2010 de la Audiencia Provincial de Córdoba.

La sentencia de 11 de marzo de 2014 resume la jurisprudencia del TS sobre esta materia de la siguiente forma:

*“La participación del procesado Carlos Ramón en los hechos relatados en el "factum" lo es a título de cooperador necesario a tenor del artículo 28 b) CP EDL 1995/16398; y razona que la fácil excusa de ignorar la conducta de Ruperto en relación a sus obligaciones tributarias, desconociendo sus declaraciones de la renta, limitándose a prestar su asesoramiento profesional, siempre en la creencia de que se trataba de fondos de un inversor venezolano, sobre la forma más ventajosa fiscalmente de realizar inversiones en Europa y España, no se sostiene, no solo por ir en contra de la lógica más elemental -disposición natural para discurrir con acierto sin el auxilio de la ciencia-, sino también porque según establecen las SSTS de 26 de julio de 1999 y 30 de marzo de 2004 EDJ 2004/23689, entre otras, "es cooperador necesario el asesor fiscal que planea y diseña la compleja operación al objeto de ocultar beneficios y que determinó la omisión del pago del IRPF, sin cuya intervención no se habría cometido el delito"*

3º.- Testaferros que administran sociedades interpuestas o que dificultan, a través de su interposición, el conocimiento del verdadero obligado tributario.

**Responsabilidad civil. Art.120.4** Las personas naturales o jurídicas dedicadas a cualquier género de industria o comercio, por los delitos que hayan cometido sus empleados o dependientes, representantes o gestores en el desempeño de sus obligaciones o servicios Cita Al respecto, resulta de interés la cita de la **STS de 19 de Julio de 2005** en la que se aplica este precepto con el razonamiento que transcribimos:

*“En el caso actual resulta de los hechos probados que el acusado prestaba sus servicios como asesor financiero en Price Waterhouse; que el perjudicado solicitó el asesoramiento financiero de dicha firma en relación con la ubicación de 60.000.000 de pesetas en el extranjero para una inversión no completamente aclarada; que en una reunión con miembros de la misma firma se designó al acusado como la persona idónea para la operación*

*que pretendía el cliente; que el dinero que recibía el acusado del cliente debía ser transferido por el acusado a una cuenta de Price Waterhouse en las Islas Caimán; y que Price Waterhouse y el acusado hacían la operación como si se tratase de dinero propio a efectos fiscales.*

*De todo ello se desprende con claridad que la operación realizada por el acusado por encargo del perjudicado, que dio lugar a la entrega de los 60 millones de pesetas, se efectuó en el marco de las actividades de aquél como empleado de Price Waterhouse, cuyos miembros aceptaron la operación, aunque existiera una prohibición de aceptar y realizar operaciones ilegales, dándose así las condiciones antes expuestas para declarar la responsabilidad civil subsidiaria de la citada firma”.*