

**FRANCISCO D. ADAME MARTÍNEZ**  
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Sevilla*

**AUTORÍA Y OTRAS FORMAS DE  
PARTICIPACIÓN EN EL DELITO FISCAL**  
**LA RESPONSABILIDAD PENAL  
DE ADMINISTRADORES Y ASESORES FISCALES**

GRANADA, 2009



---

## SUMARIO

Introducción .....	1
--------------------	---

### PRIMERA PARTE

#### AUTORÍA Y OTRAS FORMAS DE PARTICIPACIÓN EN EL DELITO FISCAL EN ESPAÑA

##### CAPÍTULO PRIMERO

##### ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL DESDE SU INTRODUCCIÓN POR LA LEY 50/1977

1. El delito fiscal en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal .....	7
1.1. Breve exposición de la primera regulación del delito fiscal en España .....	7
1.2. Consideraciones sobre los requisitos procedimentales para la persecución del delito fiscal: la prejudicialidad administrativa y la firmeza de las actuaciones administrativas .....	10
2. El delito fiscal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril .	13
3. La reforma del delito fiscal por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio .....	15
4. La regulación vigente del delito fiscal contenida en el artículo 305 del Código Penal	19
5. El bien jurídico protegido en el delito fiscal. De la tesis patrimonialista a su consideración como delito pluriofensivo .....	21

##### CAPÍTULO SEGUNDO

##### CONSIDERACIONES SOBRE LA NATURALEZA COMÚN O ESPECIAL DEL DELITO FISCAL Y SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DE LOS SUJETOS ACTIVOS DEL DELITO

1. Planteamiento del problema .....	29
2. La polémica sobre la naturaleza común o especial del delito fiscal .....	30
2.1. La tesis del delito especial .....	30
2.2. La tesis del delito común .....	32
2.3. La tesis del Tribunal Supremo .....	34

## CAPÍTULO TERCERO

LA AUTORÍA EN EL DELITO FISCAL. COMISIÓN DEL DELITO POR PERSONAS FÍSICAS  
Y POR PERSONAS JURÍDICAS

1. La comisión del delito por persona física. Breves consideraciones sobre la delimitación entre autoría y participación .....	43
1.1. Breve análisis de supuestos problemáticos: tributación conjunta en el IRPF, gestión del patrimonio de los hijos por el padre o madre o del patrimonio de un cónyuge por el otro, entes sin personalidad jurídica, facturas falsas y sociedades en transparencia fiscal .....	46
1.2. ¿Puede el asesor fiscal ser autor de un delito de defraudación tributaria? Las consecuencias de la aplicación de las dos teorías sobre la naturaleza del delito fiscal a los supuestos de actuación del asesor fiscal como consejero y como representante .....	52
2. La comisión del delito por personas jurídicas .....	56
2.1. La responsabilidad del administrador de hecho o de derecho que sea gestor efectivo de la sociedad como autor principal .....	57
2.1.1. El artículo 31 del Código Penal .....	57
2.1.2. La doctrina del Tribunal Constitucional .....	60
2.1.3. La doctrina del Tribunal Supremo: la responsabilidad penal recae en los sujetos que tengan capacidad decisoria y ejerzan efectivamente la administración de la sociedad .....	62
2.1.4. La jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia y las Audiencias Provinciales .....	70
2.2. La polémica aplicación de la doctrina del levantamiento del velo al delito fiscal .....	78
2.3. La responsabilidad de los administradores concursales .....	83
2.4. La responsabilidad de sujetos que no eran formalmente administradores con anterioridad a la fecha de comisión del delito pero que inician los actos ejecutivos determinantes de la producción del delito .....	87
2.5. La responsabilidad penal de los personas jurídicas en el delito fiscal a la luz de los recientes proyectos de reforma del Código Penal .....	91
2.5.1. Proyecto de ley orgánica de modificación del Código Penal de enero de 2007 .....	92
2.5.2. Anteproyecto de ley orgánica de modificación del Código Penal de noviembre de 2008 .....	93
2.5.3. Proyecto de ley orgánica de modificación del Código Penal de noviembre de 2009 .....	98

## CAPÍTULO CUARTO

OTRAS FORMAS DE PARTICIPACIÓN EN EL DELITO FISCAL: COOPERACIÓN NECESARIA,  
INDUCCIÓN Y COMPLICIDAD

1. Cooperación necesaria <i>versus</i> coautoría .....	101
2. La cooperación necesaria como forma de participación accesoria .....	105

3. La participación del <i>extraneus</i> como inductor o cooperador necesario .....	116
4. Supuestos concretos de cooperación necesaria. Especial referencia a la expedición de facturas falsas .....	131
5. La delimitación entre cooperación y complicidad .....	139
6. Recapitulación sobre la posible participación punible del asesor en el delito fiscal. Supuestos en los que se ha condenado a asesores como cooperadores necesarios .	145
6.1. Suministro y contabilización de facturas falsas .....	148
6.2. Participación del asesor fiscal en el diseño de operaciones con finalidad defraudatoria .....	150
6.3. Responsabilidad penal del asesor fiscal que además de participar es accionista de la sociedad asesorada .....	153
6.4. La exclusión de responsabilidad penal del asesor fiscal por no disponer de la información necesaria o por limitarse a cumplir las órdenes de quien lo contrató .....	155
7. Breve comentario sobre la posible condena de asesores fiscales por estafa y falsedad documental .....	157
8. La inducción en el delito de defraudación tributaria .....	158
9. Reflexiones sobre la posible exclusión de la responsabilidad del asesorado. Supuestos de aplicación del error invencible o vencible .....	163

## SEGUNDA PARTE

## EL DELITO FISCAL EN DERECHO COMPARADO

Introducción .....	169
--------------------	-----

## CAPÍTULO PRIMERO

## EL DELITO FISCAL EN FRANCIA

1. Antecedentes históricos .....	171
2. Sanciones fiscales versus sanciones penales .....	173
3. El delito de fraude fiscal .....	175
3.1. Tipificación. El elemento material .....	175
3.2. Breve referencia a la doctrina de abuso del derecho .....	181
3.3. El elemento intencional .....	182
3.4. Penas principales y accesorias .....	185
4. Otros delitos .....	186
4.1. Delito general de omisión de datos o de incorporación de datos inexactos o ficticios en libros y registros contables o fiscales .....	187
4.2. Delito de flagrancia fiscal .....	188
4.3. Delitos relacionados con impuestos concretos .....	189
5. Consideraciones sobre el procedimiento de represión penal del delito de fraude fiscal .....	191

CAPÍTULO SEGUNDO  
EL DELITO FISCAL EN ITALIA

1. Introducción .....	199
2. Breve consideración sobre la regulación del delito fiscal anterior al Decreto Legislativo 74/2000 .....	201
3. Tipología de conductas que constituyen delito en el ámbito de los impuestos sobre la renta y el valor añadido .....	203
3.1. Delitos en materia de declaraciones .....	204
3.1.1. Declaración fraudulenta mediante uso de facturas u otros documentos para operaciones inexistentes .....	204
3.1.2. Declaración fraudulenta mediante otros artificios .....	206
3.1.3. Declaración infiel .....	208
3.1.4. Declaración omitida .....	209
3.1.5. Otras cuestiones relacionadas con estos delitos .....	210
3.1.5.1. Tentativa .....	210
3.1.5.2. Punibilidad de las maniobras contables .....	210
3.2. Delitos en materia de documentos y de pago de los tributos .....	211
3.2.1. Emisión de facturas y documentos por operaciones inexistentes .....	212
3.2.2. Ocultación o destrucción de documentos contables .....	214
3.2.3. Sustracción fraudulenta al pago de impuestos .....	215
3.2.4. Omisión de ingreso del impuesto sobre el valor añadido .....	216
3.2.5. Omisión de ingreso de retenciones certificadas .....	216
3.2.6. Indebida compensación .....	217
3.3. La responsabilidad penal de los asesores fiscales .....	217
3.4. Penas accesorias .....	221
3.5. Circunstancias atenuantes. El pago del tributo .....	222
3.6. Violaciones dependientes de la interpretación de las normas tributarias .....	225
3.7. La exigencia de adecuación a la interpretación del ministerio de finanzas o del comité consultivo para la aplicación de las normas antielusivas expresada en una consulta tributaria .....	225
3.8. Prescripción de los delitos. Interrupción de la prescripción .....	227
3.9. Algunas cuestiones de derecho transitorio .....	228
4. Relaciones entre el procedimiento penal por delito fiscal y los procedimientos administrativos en materia sancionadora .....	229
5. Consideraciones sobre la competencia por razón del territorio y de la materia en los procesos por delito fiscal .....	231

CAPÍTULO TERCERO  
EL DELITO FISCAL EN BÉLGICA

1. Introducción .....	237
2. Breve referencia a la evolución histórica de la normativa reguladora del delito fiscal .....	239
3. Delitos previstos en el Código del Impuesto sobre la Renta .....	240
3.1. Análisis del artículo 449 .....	242

3.1.1. Elementos constitutivos: el elemento material y el elemento intencional .....	242
3.1.2. La prueba del dolo especial. Casos en que se excluye la concurrencia del dolo. Breve referencia a la responsabilidad penal de los asesores fiscales .....	245
3.1.3. Consumación del delito y penas .....	250
3.1.4. Aplicación de este delito en otros impuestos .....	251
3.2. Análisis del artículo 450 .....	251
3.2.1. Elementos constitutivos del delito previsto en el apartado 1. Su relación con el artículo 449 .....	251
3.2.2. Concurso entre la falsedad fiscal y la falsedad en derecho común .....	255
3.2.3. Algunos ejemplos de falsedades fiscales .....	256
3.2.4. El delito de emisión de falsos certificados .....	258
3.2.5. Prescripción .....	259
3.3. Otros delitos previstos en el Código del Impuesto sobre la Renta: el falso testimonio y la falta de comparecencia o el rechazo a declarar .....	260
3.4. Penas accesorias .....	262
4. Delitos en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido .....	264
5. Consideraciones sobre el procedimiento penal en los delitos fiscales .....	266
5.1. El artículo 29 del código de instrucción criminal. La denuncia .....	267
5.2. La acción pública del ministerio fiscal. Evolución histórica y situación actual .....	269
5.3. La participación de los funcionarios de la administración tributaria en los procedimientos judiciales por delito fiscal .....	271
5.4. La comunicación por los tribunales a la administración tributaria de datos e indicios de posibles fraudes fiscales .....	274
5.5. La acción civil de la administración tributaria ante la jurisdicción penal .....	276

CAPÍTULO CUARTO  
EL DELITO FISCAL EN PORTUGAL

1. Introducción .....	181
2. Antecedentes legislativos .....	282
3. Los delitos fiscales previstos en el <i>regime geral das infracções tributárias</i> .....	285
3.1. Delitos tributarios comunes .....	286
3.1.1. Burla tributaria .....	286
3.1.2. Frustración de créditos .....	289
3.1.3. Asociación criminal .....	291
3.1.4. Desobediencia cualificada .....	293
3.1.5. Violación de secreto .....	294
3.2. Delitos fiscales .....	295
3.2.1. Fraude fiscal simple .....	296
3.2.2. Fraude fiscal cualificado .....	298
3.2.3. Abuso de confianza fiscal .....	300
4. Consideraciones sobre el proceso penal tributario .....	303

Recapitulación sobre la regulación del delito fiscal en derecho comparado ..... 307

Reflexiones finales ..... 313

Bibliografía ..... 319