

EL PARTÍCIPE A TÍTULO LUCRATIVO. ESPECIAL REFERENCIA AL PARTÍCIPE RESPECTO DE UN DELITO FISCAL. Iciar Fernández Montón

Uno de los delitos de más rabiosa actualidad, a tenor de las informaciones diarias en los medios de comunicación social, es el delito contra la Hacienda Pública. Este delito, según el artículo 305 del Código Penal lo comete quién *“por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, e importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”*.

Aunque el redactado típico transcrito no incluye de forma expresa la concurrencia en el sujeto activo de elementos, cualidad, propiedad, circunstancia o relación alguna con la conducta, la doctrina española ha interpretado desde que se introdujo el delito fiscal en el Código Penal, que en realidad tal vinculación se exige tácitamente, por la naturaleza defraudatoria de la conducta, (por acción u omisión defraude), lo que reduce el círculo de posibles autores a aquellos que tengan la condición de obligado tributario, configurándose así el repetido tipo penal como un “delito especial”. Es el propio redactado de la conducta típica la que en este caso permite reducir razonablemente y con respeto al principio de legalidad en materia penal, reducir el círculo de autores a quienes se hayan en la posición de obligado tributario frente a la Hacienda Pública de que se trate.

Al ser el delito fiscal un delito especial, para que pueda atribuirse a alguna persona la condición de sujeto activo del mismo, ésta deberá cumplir las cualidades establecidas en la redacción del artículo, es decir, ser el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal, en otros términos, un “intrañeus”, de modo que todas aquellas otras personas en quienes no concurren las cualidades o circunstancias del tipo, quedarán excluidas del

circulo de autores, serán “extraneus”¹ (por ejemplo el asesor fiscal que recomienda una conducta defraudatoria), y en principio la correspondiente conducta debe considerarse “prima facie” atípica.

Pero ello en modo alguno supone, a la luz de lo que han interpretado doctrina y jurisprudencia, que pueda considerarse que tales conductas deban quedar impunes, pues podrá, de cumplirse los requisitos de tales formas de participación, considerárseles como cooperadores necesarios o como cómplices, con las consecuencias inherentes a dichas formas de participación.

Sin embargo, los sujetos que no cumplen con las características propias, del delito fiscal, atendida su estructura y naturaleza defraudatorias, no podrán ser consideradas como cooperadoras ni como cómplices siempre que desconozcan que se ha producido una tal defraudación en perjuicio de las haciendas públicas titulares del bien jurídico protegido, por ausencia del inexcusable dolo proyectado en el impago de tributos o en la obtención de beneficios y ventajas.

Los sujetos que carecen de conocimiento alguno de la comisión del hecho delictivo, en los que por supuesto se excluye por completo una conducta dolosa con relevancia penal, pero que, sin saberlo, se ven envueltos en las consecuencias de un hecho delictivo, y que participan de las ventajas o beneficios, o en la dicción legal de los “efectos del delito”, pueden ser considerados **partícipes a título lucrativo** según la previsión del artículo 122 del Código Penal.

Pese a la poco afortunada dicción (título lucrativo) que supone obtención de un beneficio sin contraprestación, lo que impediría de facto aplicar esta figura a muchos supuestos a los que se aplica, como veremos a continuación, tales como los compradores finales inocentes, de productos comerciales en cuya cadena de transacciones sucesivas pueda haberse producido alguna defraudación fiscal, en realidad se admite pacíficamente que se aplique a quienes sin conocer la existencia de tales hechos delictivos hayan

¹ Por todas: STS núm. 52/1993, de 18 de enero 1994.

obtenido alguna clase de lucro ya sea por aumento de su patrimonio (*lucrum emergens*) ya sea por no disminución del mismo (*damnum cesans*)².

De tener dicho conocimiento, ya sea explícita o implícitamente, no se incurre en una mera participación a título lucrativo, sino que se incurre en la responsabilidad propia, en unos casos del inductor, en otros del cooperador necesario y en otros del cómplice, y se rostran las consecuencias similares o idénticas a las de la autoría penal, puesto que tanto doctrina como jurisprudencia han declarado de modo absolutamente constante la necesaria punibilidad del extraneus en este tipo de delitos fiscales, en este tipo de delitos especiales. Bastará citar como muestra un amplísimo número de resoluciones judiciales e incluso del Tribunal Constitucional como la STC 41/1998, de 24 de febrero ; las SSTS 24 junio 1994; 18 octubre 1994 ; 16 febrero 1996 (Sala 5ª); 20 mayo 1996 , 12 febrero 1997, 21 diciembre 1999 (caso Roldán), 28 marzo 2001 (caso Urralburu), 8 mayo 2001, 11 junio 2002 ; las SSAP Madrid 25 enero 2000 , Pontevedra 25 enero 2001, Madrid 26 febrero 2001 , Toledo 2 mayo 2001 , Barcelona 21 diciembre 2001, Barcelona 22 marzo 2002 y Cantabria 7 abril 2003 , Asturias 29 marzo 2004³.

Y ello porque como razona la Sala Segunda del Tribunal Supremo, estos partícipes que conocen el hecho delictivo, por más que se trate de un delito especial, merecen el castigo no ya por infringir la norma concreta que instituye el tipo de la parte especial, sino por quebrantar las prohibiciones contenidas en las reglas de participación que amplían el tipo penal (artículos 14.2 y 3 y 16 del Código Penal)⁴.

Desde la STS de 20 de mayo de 1996 se viene admitiendo la punibilidad del extraneus a título de partícipe, aplicándose en estos casos una pena atenuada, concretamente mediante la aplicación de la atenuante “analógica” (artículo 21, circunstancia 6 del Código Penal) por entender que el partícipe no infringe ningún deber

² SAGRELLES DE ARENZA, Iñigo, *El partícipe por título lucrativo. Un aspecto de delincuencia patrimonial y económica*. Diario de la Ley, Sección Doctrina, 2000, Ref. D-163, tomo 5, Editorial LA LEY.

³ Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 2ª) Sentencia num. 623/2006 de 21 junio ARP\2007\195

⁴ SSTs 20 Mayo 1996, 21 diciembre 1999 (Caso Roldán), 28 marzo 2001 (Caso Urralburu), SSAP Madrid 25 enero 2000, Madrid 26 febrero 2001, Barcelona 21 diciembre 2001 y 22 marzo 2002, y Madrid 30 abril 2003.

del contribuyente (de carácter personal) pero ha llevado a cabo un hecho sin el cual aquél no hubiera podido cometer el delito.

Esta consideración legal de la jurisprudencia fue posteriormente incorporada al Código a través del artículo 65.3 introducido en la reforma aprobada por LO 15/2003, el cual establece que: *“cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”*.

Por otra parte, ya desde el Código Penal de 1944, existía una regla de responsabilidad civil, concretamente contenida en el artículo 108 de aquel Código, a cuyo tenor *“el que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito o falta está obligado al resarcimiento hasta la cuantía de su participación”*.

Dicho precepto se había mantenido así, intangible, en los sucesivos códigos penales, y fue en el proceso legislativo de aprobación del Código Penal de 1995, donde se reformuló el precepto. En la primera versión que entró en la cámara legislativa, el precepto se desglosó en dos puntos, de la siguiente forma:

1. *El que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito o falta está obligado a la restitución de la cosa o al resarcimiento del daño hasta la cuantía de su participación.*
2. *Quienes hubieren contribuido al ilícito aprovechamiento de los efectos del delito o falta serán responsables civilmente en la cuantía que determine el juez o tribunal.*

Sin embargo, a través de una enmienda que introdujo el PNV, se suprimió dicho apartado 2, y únicamente se mantuvo la reformulación del apartado primero, en cuya virtud se había añadido la *“restitución de la cosa”* así como *“el resarcimiento del daño hasta la cuantía de su participación”*.

Esa nueva formulación de esta clase de responsabilidad meramente civil, pero establecida en el propio Código Penal, se enmarca además como señalaba la propia exposición de motivos del Código de 1995, en la necesidad de dar acogida a nuevas

figuras delictivas ante una sociedad cada vez más compleja, en especial mediante la introducción de nuevos delitos contra el orden socioeconómico y de una formulación y tipificación mucho más moderna de los delitos contra las Haciendas Públicas.

El mencionado precepto permanece también intangible en las sucesivas reformas incluso en la aprobada por LO 1/2015, aunque en esta, al suprimirse las faltas, se modificó el repetido precepto para eliminar la referencia a las mismas que contenía.

La jurisprudencia se ha venido pronunciando sobre las características que deben concurrir en el partícipe a título lucrativo, y así en la SSTS 227/2015 de 6 de abril se establecen las siguientes notas: A) Una nota positiva, consistente en haberse beneficiado de los efectos de un delito. B) Una nota negativa de no haber tenido ninguna intervención, añadimos nosotros, ni conocimiento, en el hecho delictivo. C) Que tal participación de los efectos del delito sea a título lucrativo. D) Que no se trata de una responsabilidad ex delicto, si no de una mera responsabilidad civil con fundamento en el enriquecimiento con causa ilícita del artículo 1305 del Código Civil. F) Finalmente, la acción civil contra el partícipe por título lucrativo del delito cometido, está sujeta a los plazos de prescripción de tales acciones y el día inicial para el cómputo coincide con el inicio de la causa penal.

En cuanto al requisito C) que acabamos de mencionar, es decir que la participación lo sea a título lucrativo, es decir, gratuito, pudiera parecer en principio un obstáculo para la aplicación a supuestos como los que mencionábamos de comprador o cliente final en una cadena de compras de las denominadas en jurisprudencia como fraudes de carrusel, es decir, con empresas interpuestas que defraudan IVA u otros impuestos de aplicación (truchas) y empresas pantalla que se interponen entre la trucha y la cliente final para dotar a la operación de una apariencia de legalidad y normalidad.

En estos supuestos últimamente mencionados, el cliente final, desconociendo totalmente la comisión de un fraude en el iter de transacciones sucesivas, compra, es decir efectúa la última transacción a título oneroso, y ello parece aparentemente incompatible con la dicción legal “título lucrativo”.

Sin embargo, la jurisprudencia, por todas SSTS de 11/09/2006, de 11 de setiembre y las que cita ésta de 09/05/2007; 07/12/2006; 28/11/2006, entre muchas otras, vienen

admitiendo la aplicación en tales supuestos de fraude carrusel, bajo la consideración de que el comprador final, al pagar un precio inferior al que habría pagado de no producirse el fraude, se beneficia en este diferencial, a título lucrativo o gratuitamente, tratándose además por ende de un enriquecimiento injusto, aunque no punible, por lo que debe de restituir ese diferencial por ser un enriquecimiento con causa ilícita (art.1305 CC).

También en otros supuestos, sobre todo en aquellos de matrimonios en que uno de los cónyuges comete un delito, sin que el otro tenga el más mínimo conocimiento, no por ello deja de lucrarse como recordaba sucede el propio ex Ministro de Justicia Alberto Ruiz Gallardón en una información de prensa (citar el periódico), señalando que en tales ocasiones la sociedad de gananciales se ve enriquecida, sin causa justa, y el cónyuge ignorante, a quien no cabe atribuir responsabilidad penal, debe sin embargo reparar en tal condición de partícipe a título lucrativo, supuesto que por ejemplo es el que parece contemplar el Ministerio Fiscal respecto de la responsabilidad civil imponible a la Infanta Cristina en el denominado Caso NOOS, todavía pendiente de enjuiciamiento.

Como partícipe a título lucrativo, su responsabilidad es directa y solidaria, pero relativa, limitada y restringida en cuanto viene circunscrita a la cuantía de la participación

No se trata evidentemente de una pena, ni tampoco se puede considerar una parte de la responsabilidad civil diferente de la responsabilidad general, de la reparación del daño. Jurídicamente y cierto sector doctrinal lo considera una especie de “receptor civil”.

Los preceptos de la Ley procesal aplicables a la responsabilidad civil de terceras personas, respecto de las cuales los arts. 652 y 784 únicamente exigen que se les dé traslado del escrito de acusación, sin que en ningún precepto se exija la previa declaración como imputados, salvo las alegaciones que se hayan podido formular en la pieza de responsabilidad civil sobre la fianza que se le hubiere impuesto o los bienes que se le hubieren embargado.

Ante la relativa inocencia del partícipe, la doctrina⁵ ha planteado la posibilidad de que el receptor civil pueda disponer de derecho de repetición frente al autor debido a

⁵ TORRAS COLL, Jose M^a, *El partícipe a título lucrativo en el proceso penal*, artículo para ELDRECHO.COM, LEFEVBRE.

su buena fe puesto que, al desconocer la procedencia ilícita mantendría intacto ese derecho. No obstante, hay cierta discrepancia puesto que si su adquisición se realizó a título lucrativo, no se le podría considerar como perjudicado y en consecuencia no sería factible que ejerciera el derecho de repetición.

El delito fiscal exige una conducta intencional y deliberadamente dirigida a defraudar. El autor tiene que tener el conocimiento de la existencia de una deuda o ingreso debido, omitiendo el ingreso mediante la infracción de los deberes formales. Quien actúa por desconocimiento o por una incorrecta interpretación de una norma fiscal, no sabe que su conducta lesiona la pretensión tributaria estatal, actuando por tanto sin dolo. En palabras de YAMILA FAKHOURI ⁶al interpretar la redefinición del concepto de dolo de Welzel, la pretensión tributaria constituiría, por tanto, un elemento típico, y el error sobre la misma excluiría el dolo de defraudar.

Así, el desconocimiento de los deberes tributarios excluiría la voluntad defraudatoria, eliminando la culpabilidad del sujeto, ya que el dolo es clave en el delito fiscal pues es un delito de estructura defraudatoria. Es decir, «si el contribuyente desconoce, por las causas que sean, estos deberes, no puede tener intención de eludir el pago de sus tributos o de disfrutar indebidamente de beneficios fiscales. Y a la inversa, si conoce e incumple estos deberes realiza el tipo y, normalmente, la antijuridicidad del delito de defraudación tributaria»⁷.

El propio Tribunal Supremo ha establecido doctrina por la cual se exige el dolo del sujeto para la comisión del delito fiscal: el delito contra la Hacienda pública que se comete eludiendo el pago de tributos, tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con su voluntad libre los elementos objetivos del tipo. Es en esto en lo que consiste la intención de defraudar a la que frecuentemente se ha referido la jurisprudencia⁸.

⁶ FAKHOURI GOMEZ, Yamila, *El tratamiento del error sobre el delito fiscal: desarrollos doctrinales y jurisprudenciales en los países del ámbito de influencia germano y propuesta de solución*, La Ley Penal, Nº 82, Sección Legislación aplicada a la práctica, Mayo 2011, Editorial LA LEY

⁷ MUÑOZ CONDE, *Error*, 1989.

⁸ SSTS 2115/2002, de 3 de enero de 2003.

La comisión del delito fiscal puede llevarse a cabo mediante supuestos diversos. Volvamos ahora a esa modalidad de fraude denominada fraude carrusel. Estos son casos de fraudes en operaciones, donde participan diversos actores con el fin último de evitar el pago de los impuestos comunitarios o estatales, según si se trata de un fraude interno o intracomunitario. Sin embargo, no todos los sujetos que participan en el proceso conocen el objetivo de la defraudación.

La característica pues del fraude carrusel reside en que un adquirente de la operación desaparece sin haber ingresado el IVA, que indirectamente ha repercutido a otra, mientras que éste intenta que la Administración Tributaria le devuelva el IVA soportado en la compra de los bienes.

Nos encontramos aquí con un primer sujeto (Empresa A) que realiza una adquisición de bienes y una posterior entrega de bienes normalmente a un precio inferior al valor de mercado ya que estos bienes se encuentran exentos del Impuesto de Valor Añadido (IVA). A continuación la segunda empresa (Empresa B, que en este caso es una “*missing trader*” o “*trucha*”), realiza a su vez una entrega en el mercado de los bienes adquiridos a la empresa inicial, de forma que repercute el IVA no soportado a la tercera empresa (Empresa C). La empresa “trucha” se enriquece de forma ilegal al no abonar a Hacienda el dinero recibido por la compra de los bienes en concepto del IVA. A su vez la Empresa C también sale ganando al realizar la venta de los bienes a los clientes finales mediante un precio inferior más ventajoso (esto es debido a que la empresa C parte con un precio de coste inferior, y además a que en un momento posterior la empresa C podrá pedir la devolución del impuesto soportado). Estos compradores finales a menudo son considerados por la AEAT como “*clientes finales no inocentes*”⁹ puesto que consideran que conocen el origen de ese precio “más ventajoso” y se lucran a sabiendas que se ha obtenido mediante un fraude a la Hacienda Pública.

No obstante, no todos los compradores finales son conocedores de la comisión de ese delito por parte de las empresas que participan en el proceso de mercado de los bienes recientemente adquiridos y son injustamente imputados penalmente como cooperadores

⁹ DE P. JUFRESA PATAU, Francesc, y HERNANDEZ GRASAS, Ferran, *el delito fiscal a la luz de las últimas reformas del Código Penal*, La Ley Penal, EDITORIAL LA LEY.

necesarios para equipararlos a los autores, no pueden demostrar el desconocimiento absoluto de que ese precio más bajo por el que habían obtenido los bienes provenía de la comisión de un delito fiscal, de forma que se les pudiera pasar a considerar simplemente como partícipes a título lucrativo en base al artículo 122 del Código Penal.

Es más, lo que debe regir es el principio de presunción de inocencia y ser la acusación la que demuestra esa voluntad de delinquir o de lucrarse a conciencia de un delito, y no al contrario, presumiendo su culpabilidad y siendo el “imputado” quien tenga que demostrar su inocencia. Hay que probar el dolo, es decir, el conocimiento y la voluntad de cometer o participar en un delito tributario, sin partir de ningún prejuicio, aceptando la idea de que en la estructura “carrousel” puede haber eslabones inocentes, involuntarios¹⁰. Tendrá que presentarse prueba por parte de la acusación que demuestren esa intención de defraudar, por lo que a menudo se tratará de prueba indirecta, de indicios (o *praesumptio hominis*) lo suficientemente fuertes como para desvirtuar la inocencia de aquellos que se han visto envueltos en el teatro del fraude carrusel. Sólo entonces, a partir de un hecho admitido o probado se podrá descalificar la conducta de imputado y se le podrá tachar de delincuente.

Por último, es trascendental señalar, en palabras de CLEMENTE CASAS Y GARCÍA LLANEZA, las consecuencias que un procedimiento penal tiene sobre las empresas que se han visto arrolladas por el sistema del fraude carrusel, y han acabado calificadas como simples partícipes a título lucrativo. La empresa habrá sufrido durante tiempo medidas cautelares tanto reales como personales lo que la lleva encontrarse en una situación financiera pésima y pese a resultar absuelta de su responsabilidad penal, esto no reparará la “pena del proceso”.

¹⁰ CLEMENTE CASAS, Isamel y GARCÍA LLANEZA, Rafael, *Fraude carrusel en el Impuesto sobre el Valor Añadido (Sentencia de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 11 de septiembre de 2009)*, “2010. Anuario fiscal para abogados. Los casos más relevantes en 200 de los grandes despachos”, edición nº1, Editorial LA LEY, Madrid, Mayo 2010.