

## **TOURIST ACTIVITY AND OFFENCE AGAINST THE PUBLIC TREASURY: JURISPRUDENTIAL COMMENT ON THE JUDGMENT IN CASE “PLAYASOL GROUP”**

M.<sup>a</sup> Ángeles Recio Ramírez<sup>1</sup>

Rafael Carlos Ortega Navarro<sup>2</sup>

### **Abstract:**

The Playa Sol Group was the main hotel empire on the island of Ibiza, with 56 hotel establishments and more than 10,000 beds, bringing together a percentage close to 13.2% of the existing tourist places in Ibiza. In 2010, the State Tax Administration Agency, through the so-called “Operation Thunder”, intervened the Grupo Playa Sol and its maximum responsible was charged with the commission of 14 offences against the Public Treasury. The conviction for the described offence was issued by the Criminal Court number 2 of Ibiza, in resolution no. 64/2014 of March 31 after four years of instruction

The objective of this article is to legally comment on the aforementioned judgment, relating a very specific case of tourism economic activity with the offence against the Public Treasury, from a socio-legal perspective, attending to fundamental points, such as: the applicable regulations and the social phenomenon, by studying a real and not theoretical assumption.

Offences against the Public Treasury also have a place within the scope of the tourism sector. The intervention of the State Tax Administration Agency and the application of the criminal law culminated in the dismemberment of a hotel empire that had been erected on the basis of a network of tax infringements, of such severity, which resulted in a criminal conviction of 7 years in prison.

**Keywords:** Offence, Public Treasury, Tax Fraud, Tourism.

---

<sup>1</sup> University of Córdoba .arecio@uco.es

<sup>2</sup> Ilustre Colegio de Abogados de Córdoba. University of Córdoba. Z82ornar@uco.es

## **LA ACTIVIDAD TURISTICA Y EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: COMENTARIO JURISPRUDENCIAL DE LA SENTENCIA CASO “GRUPO PLAYA SOL (GPS)”**

M.<sup>a</sup> Ángeles Recio Ramírez (autor 1)

Rafael Carlos Ortega Navarro (autor 2)

### **Resumen:**

El Grupo Playa Sol se constituyó en el principal imperio hotelero de la isla de Ibiza, llegando a contar con 56 establecimientos hoteleros y más de 10.000 camas, aglutinando un porcentaje cercano al 13,2% de las plazas turísticas existentes en Ibiza. En el año 2010, la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante la denominada “Operación Trueno”, intervino el Grupo Playa Sol y su máximo responsable fue imputado por la comisión de 14 delitos contra la Hacienda Pública. La sentencia condenatoria por los delitos descritos fue dictada por el Juzgado de lo Penal número 2 de Ibiza, en la resolución núm. 64/2014 de 31 de marzo tras cuatro años de instrucción.

El objetivo del presente artículo es comentar jurídicamente la referida sentencia, relacionando un caso muy puntual de la actividad económica turística con el delito contra la Hacienda Pública, desde una perspectiva socio-jurídica, atendiendo a puntos fundamentales, como son: la normativa aplicable y el fenómeno social, mediante el estudio de un supuesto real y no teórico.

Los delitos contra la Hacienda Pública también tienen cabida dentro del ámbito del sector turístico. La intervención de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la aplicación de la Ley Penal culminaron con la desmembración de un imperio hotelero que se había erigido sobre la base de un entramado de infracciones tributarias, de tal gravedad, que se saldó con una condena penal de 7 años de prisión.

**Palabras Clave:** Delito, Hacienda Pública, Fraude Fiscal, Turismo.

## 1. INTRODUCCIÓN

En Marzo de 2014 se dictó, en conformidad con los acusados, la Sentencia núm. 64/2014 de 31 de marzo de 2014 del Juzgado de lo Penal N.º 2 de Ibiza dimanante de Procedimiento Abreviado N.º 166/2013, antes Diligencias Previas N.º 1042/2010 del Juzgado de Instrucción N.º 4 de Ibiza sobre la creación de un entramado societario con finalidad defraudatoria en el ámbito de la actividad turística y hotelera en la ciudad de Ibiza, desmantelado por la Agencia Tributaria, en colaboración con el Cuerpo Nacional de Policía, la Inspección de Trabajo y la Fiscalía Anticorrupción, en la llamada "Operación Trueno".

La justificación de este artículo se enmarca en el contenido de la citada sentencia como escenario que revela el nexo causal entre la norma penal y la tributaria teniendo como núcleo un imperio hotelero levantado sobre los cimientos de la economía sumergida y por tanto el fraude fiscal. Si bien en la resolución también existe una condena penal por varios delitos contra los trabajadores, los mismos no van a ser objeto de este comentario jurisprudencial.

## 2. RESUMEN DE LOS HECHOS QUE DIRERON LUGAR A LA DEMANDA

Los hechos enjuiciados versan sobre la creación de un entramado societario con una finalidad defraudatoria mediante la creación de trescientas una compañías mercantiles, todas ellas bajo una misma denominación comercial denominada "GRUPO PLAYA SOL". La actividad principal de estas compañías mercantiles era la turística y hotelera que se realizaba a través de establecimientos en régimen de propiedad o en régimen de alquiler.

El *modus operandi* consistía en diseminar las operaciones económicas del grupo entre las trescientas una sociedades mercantiles, todas ellas con una actividad económica escasa o nula, y cuya sede social se situaba en Madrid y Barcelona para pasar más desapercibidas. La única finalidad de tan ingente número de empresas hoteleras era la defraudación fiscal a la Hacienda Pública.

Al fraccionar el volumen de negocio entre las citadas sociedades mercantiles se conseguía no sobrepasar en ninguna de ellas los límites legales establecidos para tener la obligación de ser auditadas<sup>3</sup>, e igualmente dentro del ámbito laboral no estar sujetas a requisitos

---

<sup>3</sup> Las sociedades tienen la obligación legal de ser sometidas a auditoría sobre sus cuentas anuales cuando las mismas superen los límites establecidos en el artículo 257 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. El referido artículo establece la obligatoriedad cuando la sociedad cumpla durante dos ejercicios consecutivos al menos dos de los siguientes requisitos: a) Cuando el importe neto de su cifra de anual de negocio supere los 5.700.000 euros, b) Cuando el total de sus activos supere los 2.850.000 euros y, c) cuando el número de trabajadores durante el ejercicio supere los 50. Además de estos criterios generales existen otros que aparecen contemplados en el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría, entre otros, que durante un ejercicio fiscal se perciban subvenciones o ayudas, con cargo a presupuestos de Administraciones Públicas o fondos de la Unión Europea por un importe acumulado de 600.000 euros; o se trate de entidades que suscriban contratos con Administraciones Públicas que superen los 600.000 euros y estos representen más del 50% de la cifra de sus negocios.

---

tales como la constitución de un comité de empresa y el establecimiento de enlaces sindicales. Con tales artificios se lograba no contabilizar gran parte de los ingresos por lo que tampoco se producía su declaración a la Hacienda Pública, entre ellos, los procedentes de agencias de viajes y tour operadores, y de los emolumentos procedentes de las cajas de las distintas actividades de restauración. E igualmente, ocurría con los gastos de personal y de arrendamientos que formaban parte de una "caja b" que permanecía, claro está, oculta a efectos fiscales. El enmascaramiento del estado real de los ingresos y los gastos generados por la actividad económica turística del Grupo Playa Sol supuso la creación de un resultado fiscal mendaz y doloso que llevó consigo un alto quebranto para la Hacienda Pública.

La trama fue destapada por la Administración Tributaria Estatal al considerar que las infracciones cometidas por el Grupo Playa Sol podían ser constitutivas de un delito contra la Hacienda Pública. A tal efecto, la propia Agencia Tributaria presentó un Informe de denuncia en la Fiscalía Anticorrupción de Madrid.

El administrador del "Grupo Playa Sol", llegó a Ibiza en la década de los 60 y en el transcurso de 20 años erigió un imperio hotelero denominado Grupo Playa Sol, que llegó a contar con más de 10.000 camas repartidas en más de 56 establecimientos hoteleros, lo que supuso un porcentaje cercano al 13% de todas las plazas turísticas ofertadas en la Isla y un 8,6% de los establecimientos hoteleros. En el año 2010 y al inicio de las diligencias previas, ingresó en prisión sin fianza, con una acusación por fraude fiscal cercano a los catorce millones de euros, habiendo comprado cuarenta hoteles y numerosos bloques de apartamentos en las ciudades de Ibiza, Mallorca y Praga.

Atendiendo a informaciones de la propia Agencia Tributaria este entramado societario movía un volumen de negocio de más de 36.000.000 de euros al año. Sin embargo, entre los ejercicios fiscales 2005, 2006, 2007 y 2008 no ingresó las cuotas relativas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido, dejando también de ingresar durante los años 2006, 2007, 2008 y 2009 las retenciones correspondientes a los rendimientos del trabajo de sus empleados, defraudando además en las transmisiones de compra de edificios el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a la Agencia Tributaria Autonómica.

Los medios que intervinieron en el descubrimiento de esta trama defraudatoria que recibió el nombre, dentro del argot policial, de "Operación Trueno" fueron la Brigada de Delitos Económicos de la Policía Judicial de Baleares, la Fiscalía de Ibiza, dos Fiscales Anticorrupción, siete Inspectores de Trabajo y un número cercano a los treinta funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El Fiscal de Anticorrupción Don Pedro Horrach solicitó para el acusado una condena de 81 años de cárcel, una multa de 18,2 millones de euros, más una indemnización de 17 millones a las arcas públicas y para el asesor fiscal que cooperó con la Fiscalía para desentrañar la trama societaria y los pagos realizados en la "caja b" se solicitó una pena de 14 años y la misma sanción económica. Esta petición de condena variaría a la hora de dictarse Sentencia debido a la propia conformidad de los acusados, tanto en los hechos como en las condenas, pudiendo sólo el Tribunal moverse en el ámbito de la pena abstracta conformada, pero con la limitación de no poder imponer a los acusados una pena superior a la acordada por las partes, ya que se quebrantaría, entre otros, el principio de seguridad jurídica, si el acuerdo ya existente entre las partes fuera deformado en la Sentencia.

En el procedimiento estuvieron personados como acusación particular la Abogacía del Estado, la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares junto con los Sindicatos UGT y CCOO.

Para el desarrollo de las sesiones estaban previstos los interrogatorios de los acusados, la práctica de la prueba propuesta por las partes entre las que se encontraban la abundante documental obrante en las actuaciones, consistente en más de 150.000 folios y aproximadamente 520 pendrives, diferentes audiciones de CDs y la citación de 33 testigos, además de diversas pruebas periciales de inspectores de Hacienda y de Trabajo.

No obstante, la presente Sentencia fue dictada en conformidad con los acusados, quienes estuvieron de acuerdo con los hechos y con las penas solicitadas lo que evitó la celebración de las distintas sesiones de Juicio Oral que estaban previstas en principio y salvo posteriores modificaciones, entre los días 31 de marzo a 4 abril de 2014, fecha ésta última para conclusiones e informes.

### **3.- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO**

El interés público que despliega la actividad de la Hacienda Pública viene tutelado a través del artículo 31 de la Constitución Española<sup>4</sup> que establece el deber de tributar basado en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo<sup>5</sup>: "1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley."

La jurisprudencia se ha pronunciado reiteradamente al respecto, destacando entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Primera) núm. 50/1995 de 23 de febrero de 1995, (RTC 1995/50) en su FJ 6º: "La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático". En el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 46/2000 de 17 de febrero de 2000, (RTC 2000/46), en su FJ 6º que reconoce expresamente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos. Y la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª) de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011/4838): "En nuestro ordenamiento jurídico, la legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal entendida como violación indirecta de la

---

<sup>4</sup> La mayoría de la doctrina invoca este precepto como justificación constitucional del bien jurídico protegido en el artículo 305 del CP, entre ellos, Echavarría Ramírez (2014), Simón Acosta (1998), Ferré Olivé (2014).

<sup>5</sup> Vid. Carreras Manero (2015).

norma tributaria, se ha encontrado en la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos".

La defraudación fiscal interfiere en el interés general de nuestra sociedad porque supone la vulneración del deber de sostenimiento de los gastos públicos atendiendo a los principios de generalidad e igualdad, mediante el establecimiento de un sistema tributario justo. Ello se traduce en un menoscabo de los ingresos públicos que altera gravemente las condiciones del mercado pues no son las mismas reglas de juego las que tiene una empresa cumplidora frente a otra que no cumple, y cuyas consecuencias pueden conllevar situaciones de competencia desleal.

Hay que relacionar el artículo 31 de la Constitución con lo establecido en el precepto 305.1 de la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre del Código Penal (en adelante CP), que desde el punto de vista del Derecho Penal sustantivo, precisa cuál es el tipo básico en el delito contra la Hacienda Pública, consistente en defraudar a la Hacienda Pública mediante diferentes formas como: la elusión de pago de tributos, omisión del deber de retención o ingreso a cuenta, o bien la obtención indebida de devoluciones o la percepción indebida de beneficios fiscales<sup>6</sup>. Conductas que debido al uso de las tecnologías de la información y la utilización de técnicas de "ingeniería fiscal" cada vez más sofisticadas, hacen más fácil su comisión delictiva.

## **4. ELEMENTOS DEL TIPO DEL ARTÍCULO 305 CP**

### **4.1 Introducción**

El delito contra la Hacienda Pública tiene como contenido típico la norma tributaria general, y especialmente la regulación de los impuestos objeto de defraudación que en el supuesto que nos ocupa eran el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no haber cumplido con la obligación de retener e ingresar en el Tesoro Público como pago a cuenta del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas, la cuantía preestablecida.

En el delito de defraudación tributaria del artículo 305 del C.P. nos encontramos ante una norma penal en blanco. Así lo indica la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), núm. 892/2016 de 25 de noviembre de 2016 (RJ 2016, 5669), que en su FD 5º afirma: "nos enfrentamos a una norma penal en blanco como es el delito de defraudación tributaria. Sólo acudiendo a otras normas del ordenamiento puede perfilarse el tipo penal". Es decir, existe una obligación tributaria que ha sido vulnerada por el obligado a su cumplimiento, por lo que será necesario acudir a la norma tributaria para establecer ante qué tipo de infracción nos encontramos dependiendo de cuál haya sido el hecho imponible realizado. Es pues indispensable la preexistencia de una relación jurídico-tributaria entre el autor del delito y la Administración Tributaria<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Vid. Martínez-Buján Pérez, C. (2019).

<sup>7</sup> Vid. Alcalá Sánchez, M. y González Agudelo, G. (2012).

#### **4.2 Conducta defraudatoria y perjuicio al erario público**

Esta defraudación puede ser tanto activa como omisiva, si bien la jurisprudencia ha precisado en varias sentencias que lo relevante es la realización de una conducta defraudatoria que suponga una ocultación de una realidad tributariamente relevante, que se traduce en la elusión del cumplimiento de las obligaciones fiscales del Grupo Playa Sol, como lo pone de manifiesto la resolución comentada, obstruyendo de forma dolosa el control de la Hacienda Pública sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Así, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) núm. 1505/2005 de 25 de noviembre de 2005 (RJ 2006/302), en su FD 2º: "lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma la omisión de la declaración sólo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante". Igualmente, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª) núm. 284/2019 de 30 de mayo de 2019 (RJ 2019/2246), cuando en su FD 1º establece que la jurisprudencia no exige en los delitos fiscales por elusión del pago del tributo el tipo aplicable al delito de estafa, en el sentido de que no es ni siquiera necesaria una maquinación engañosa intensa frente a la Administración Tributaria, sino que basta con el dolo de ocultar a la Hacienda Pública las bases imponibles reales del contribuyente con respecto a los diferentes impuestos.

La conducta dolosa puede ser directa o eventual<sup>8</sup> y esta doblez o mala fe se dirige hacia una determinada relación jurídico-tributaria, y más directamente hacia su "deber tributario", sin embargo la cuantía defraudada ni puede ni debe ser abarcada por este dolo, ya que tiene una condición objetiva de punibilidad.

#### **4.3 Elemento subjetivo**

La conducta tipificada en el artículo 305 del CP consiste en un delito especial propio porque sólo puede ser cometido por la persona física o jurídica que ostenta la condición de obligado tributario conforme a los artículos 35 y 36 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT)<sup>9</sup>, en virtud de una relación jurídico-tributaria. Teniendo en cuenta que el artículo 17 de la LGT entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos y por su conexión con el artículo 19 de la citada Ley, establece que la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

---

<sup>8</sup> Vid. Morillas Cueva, L. (2015).

<sup>9</sup> Son obligados tributarios conforme al artículo 35 de LGT las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. Los obligados tributarios en la obligación tributaria principal son el contribuyente y el sustituto, mientras que las obligaciones de realizar pagos a cuenta se encuentran los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta. Todas ellas son obligaciones materiales lo que implica el abono de una prestación dineraria a favor de la Hacienda Pública.

La jurisprudencia ha entendido que el precepto debe ser completado "con la ley fiscal vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido. El deber cuya elusión constituye la defraudación a que se refiere el precepto penal, está completado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la administración, con corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imposables ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente".<sup>10</sup>

En la Sentencia objeto de análisis, el Juzgado de lo Penal consideró como responsable en concepto de autor al administrador del Grupo Playa Sol, por ser la persona que había creado el entramado societario turístico con la finalidad de eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, utilizando un número desproporcionado de sociedades para la práctica de un reparto artificial de fondos entre las mismas, organizando una actividad económica ficticia de ingresos y gastos con facturaciones simuladas entre ellas cuya gestión ostentaba en exclusiva el citado administrador del Grupo.

No obstante, ello no descarta dentro de este delito, otras formas de participación delictiva como lo es la cooperación necesaria, al realizar de forma dolosa contribuciones reprobables desde el ámbito jurídico y relevantes para atacar al bien jurídico protegido. De este modo, el artículo 305.6 del CP establece que se podrá imponer la pena inferior en uno o dos grados respecto de otros partícipes distintos del obligado tributario o autor del delito, cuando haya una colaboración activa para la obtención de pruebas decisivas para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito. También el artículo 65.3 del CP regula que cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, se le podrá imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate.

Conforme a lo referido, en la sentencia comentada también se consideró responsable en concepto de cooperador necesario de los hechos delictivos por defraudación a la Hacienda Pública Estatal y Autonómica al asesor fiscal<sup>11</sup>. La participación en este delito del asesor fiscal engloba la figura de la "participación del extraneus" como aquel que no reúne las condiciones propias de la autoría y es condenado como cooperador necesario<sup>12</sup>. Este supuesto ha venido siendo admitido por la jurisprudencia ya que el asesor fiscal a través de sus conocimientos especialmente cualificados en materia tributaria pudo planear y diseñar una compleja operación financiero-tributaria cuya finalidad era exclusivamente defraudatoria frente al erario público, y si bien efectivamente éste no ejecutó el delito, no cabe duda que sin su cooperación no se hubiera podido cometer el mismo. En este sentido se manifiesta también la Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, Sección 2ª), núm. 7/2013 de 3 de abril de 2013 (JUR 2013/269426), en su FJ 2º.

---

<sup>10</sup> Vid. Sentencia Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), núm. 499/2016 de 9 de junio de 2016 (RJ 216/2164) en su FD 3º.

<sup>11</sup> Vid. Martín Dégano (2001).

<sup>12</sup> Vid. Salás i Darrocha (2002: 110-113): "El asesor fiscal en cuanto a tal no puede ser sujeto activo del delito por cuanto no expresa una capacidad económica propia".



#### **4.4 Cuantía objetiva de punibilidad**

Como condición objetiva de punibilidad se establece que, si bien estamos en presencia de un delito de resultado material lesivo, el perjuicio patrimonial causado a la Hacienda Pública debe ser superior a 120.000 euros. Esta condición objetiva de punibilidad establece la barrera entre el delito y el ilícito administrativo.

Tal resultado lesivo se recoge en la parte dispositiva de la Sentencia que comentamos, al establecer en concepto de responsabilidad civil, a favor de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la cantidad de 10.275.258,01 euros por la comisión de doce delitos contra la Hacienda Pública Estatal entre los que se encuentran defraudación del Impuesto sobre Sociedades, defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido y defraudación en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal y, a favor de la Agencia Tributaria Autónoma la suma de 1.157.188,10 euros por la consumación de dos delitos contra la Hacienda Pública Autónoma Balear en relación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

#### **4.5 Cálculo de la cuantía defraudada**

El órgano sentenciador, en este caso el Juzgado de lo Penal, para el cálculo de la cuota tributaria defraudada ha tenido que acudir a la regulación existente en la norma tributaria en vigor. Si hubiese existido una liquidación previa de esta deuda realizada por la Administración Tributaria, esta liquidación se habría podido incorporar al procedimiento judicial, pero como una prueba más de las que pudieran existir, rendida al previo debate de las partes en el momento procesal oportuno y posteriormente valorada como tal por el Tribunal<sup>13</sup>. Es el Juez de lo Penal el que debe determinar la cuota tributaria defraudada y ésta no puede llevarse a cabo por la Administración Tributaria en modo alguno ya que es competencia única y exclusiva del órgano sentenciador mediante la aplicación de la legislación vigente en ese momento en materia tributaria.

En la Sentencia objeto de análisis, la cuota tributaria fue determinada por el Juez de lo Penal, debiendo la Administración Tributaria detener el procedimiento administrativo en el supuesto que éste ya se hubiera iniciado. Así lo preveía el antiguo artículo 180.1 de la LGT<sup>14</sup> al disponer el principio de no concurrencia de sanciones tributarias *non bis in idem*. El precepto establecía una solución para dilucidar el posible conflicto entre las infracciones tributarias administrativas y los delitos. Por un lado, y conforme a su redacción no existía posibilidad de

---

<sup>13</sup> En este sentido, la STS (Sala de lo Penal, Sección 1ª) núm. 445/2010, de fecha 13 de mayo de 2010 (RJ 2010, 5800), FD 13º.

<sup>14</sup> Recordemos que el artículo 180.1 de la LGT fue modificado por el apartado treinta y uno del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Después de la reforma operada en el año 2015, la indagación tributaria del delito contra la Hacienda Pública en dicho ámbito se desarrolla paralelamente a las intervenciones de Inspección para llegar al acto de la liquidación. Todo ello salvo la existencia de lo regulado en el artículo 251 de la LGT que establece las excepciones a la práctica de liquidaciones ante la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, debiendo pasar la Administración Tributaria el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remisión del expediente al Ministerio Fiscal, debiéndose abstener de practicar la liquidación a la que hace referencia el artículo 250.2 de la LGT.

continuar con el procedimiento administrativo cuando los hechos pudiesen ser constitutivos de delito hasta que la autoridad judicial se hubiese pronunciado a través de una resolución; y por otro, se establecía la no existencia de una duplicidad de sanciones administrativas y penales sobre los mismos hechos en aquellos casos en los que se apreciase la identidad de sujeto, hecho y fundamento. Por último, la Administración Tributaria debía respetar aquellos hechos que hubiesen resultado probados en sede judicial<sup>15</sup>.

En conexión con el artículo 180 se expresa el artículo 250 de la LGT al indicar que cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública se podrá continuar con la tramitación del procedimiento, pero sin perjuicio de que se pase el tanto de la culpa a la jurisdicción competente o se remita al Ministerio Fiscal. En estos casos, la Administración se abstendrá de iniciar o de continuar el procedimiento sancionador por esos mismos hechos. La conclusión de este procedimiento se entiende siempre en el momento en que se pase el tanto de la culpa a la jurisdicción competente o se remita al Ministerio Fiscal. La Sentencia condenatoria que pudiera recaer en la jurisdicción penal impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

En el presente caso, la Administración Tributaria ante la previsión de que la conducta investigada pudiese ser constitutiva de delito, presentó el oportuno informe ante la Fiscalía Anticorrupción de Madrid, suspendiendo el correspondiente procedimiento tributario para evitar la posible concurrencia de sanciones a imponer a una misma persona por unos mismos hechos, e inhibiéndose a favor de la jurisdicción competente, en este caso la penal.

El tipo penal establece que para establecer cuál es la cuantía de la cantidad defraudada hay que atender a si el tributo en cuestión tiene un devengo periódico o instantáneo. Un tributo periódico es aquel cuyo hecho imponible se prolonga en el tiempo o bien es realizado de forma progresiva, lo que implica que se reproducirá periódicamente (ejemplo de ello sería el IRPF o el IS). Mientras que un tributo instantáneo es aquel en el que el hecho imponible se agota en su propia realización (ejemplo el ITP y AJD o ISD). Para PÉREZ ROYO existe una tercera categoría que aglutina a aquellos impuestos que durante el ejercicio fiscal se declaran a través de declaraciones periódicas trimestrales o mensuales, pero cuyo hecho imponible se devenga de forma instantánea, operación por operación, como por ejemplo sucede con el IVA. Ello resulta decisivo porque lo que se quiere proteger con la punibilidad de estas conductas no sólo es la recaudación tributaria si no también la recaudación anual por cada figura tributaria<sup>16</sup>.

Lo que significa que la defraudación llevada a cabo en cada uno de los ejercicios fiscales de un impuesto da lugar a la condena por un delito contra la Hacienda Pública. Por tanto, habrá tantos delitos como impuestos y ejercicios fiscales de cada uno de ellos se haya producido la defraudación, superando siempre la cifra objetiva de punibilidad de 120.000 euros. Lo que ocurre ciertamente en el caso que nos ocupa<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Vid. Martínez Muñoz, Y. (2015).

<sup>16</sup> Vid. Pérez Royo, F. (2019), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Editorial Civitas.

<sup>17</sup> Vid. Calvo Vergéz, J. (2016). Tras la modificación operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social se introduce una regla especial para los casos en 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. Antes de 2012 había

En la resolución que nos ocupa, el tipo se produce por la elusión de la obligación tributaria principal de pago de los impuestos de Sociedades, IVA a la Hacienda Pública Estatal, y el ITP y AJD a la Hacienda Pública Autonómica. El juzgador conforme a lo preceptuado en la norma tributaria procede al cálculo de la cuantía defraudada por los investigados y posteriormente condenados:

a) Impuesto sobre Sociedades: se procede al cálculo de la Base imponible aplicando el método de estimación directa, es decir, por la diferencia entre los ingresos y los gastos. Una vez obtenida, se procede a la aplicación del porcentaje con la finalidad de obtener la cuota tributaria previa aplicación de las correspondientes minoraciones por las cantidades que fueron satisfechas en las autoliquidaciones presentadas durante los periodos voluntarios de pago y la adición de aquellas devoluciones que obviamente no le correspondían.

b) Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>18</sup>: para su cálculo ha imperado el principio *in dubio pro reo*, al contabilizar todas las operaciones de ingresos con un IVA repercutido del 7%, y las operaciones de gasto con un IVA soportado del 16%. A través del mecanismo establecido para el cálculo de la base imponible (diferencia entre las cuotas de IVA devengado y las cuotas de IVA deducible) se obtiene la cuota tributaria del impuesto. Al igual que lo sucedido con el Impuesto sobre sociedades se practican las minoraciones relativas a aquellas las cantidades que fueron satisfechas en las autoliquidaciones presentadas durante los periodos voluntarios de pago y la adición de aquellas devoluciones que obviamente no le correspondían.

c) Retenciones sobre los rendimientos del trabajo que se debió practicar a los trabajadores de la entidad: además de aquellas cantidades que no fueron retenidas en los salarios percibidos por los trabajadores y a la que obligaba el artículo 101.2 del Real Decreto legislativo 3/2004 vigente cuando se cometieron alguno de los delitos y que hoy ha sido sustituido por el actual artículo 99 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas cuando establece la obligación de las entidades y personas jurídicas que satisfacen rentas sujetas al IRPF de practicar la retención y/o ingreso a cuenta correspondiente a quien las percibe, especialmente cuando estos consisten en rendimientos del trabajo personal como bien afirma el artículo 75 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: el administrador de la sociedad en colaboración con el asesor fiscal adquirió la propiedad de dos inmuebles destinados a la actividad económica turística hotelera, concretamente el "Hotel Los Cactus" y el "Hotel Algarb", sobre cuya adquisición no declaró ni satisfizo la cuota correspondiente al impuesto.

- El valor estimado del inmueble en el que se hallaba sito el "Hotel Los Catus" ascendía en la fecha del devengo a la suma de 3.600.173,54 euros. El cálculo de la cuota tributaria del

---

que esperar a la obtención del cómputo anual de la defraudación y por tanto finalización del ejercicio fiscal, tras la reforma basta acudir al momento en que se alcance la cantidad de 120.000 euros.

<sup>18</sup> Si bien, conforme al artículo 91.2. 2º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido se establecía para los años 2005, 2006, 2007 y 2008 el tipo reducido del 7% para los servicios de hostelería y restauración. En cuanto al importe de los gastos, al no poder determinar la exactitud de los tipos, se ha optado por la aplicación del tipo general establecido en el artículo 90 de la LIVA, que en aquel momento era del 16%.

impuesto a ingresar es igual a la cantidad de 252.012,15 euros, tras la aplicación del tipo fijado del 7%.

- El valor estimado del inmueble en el que se hallaba sito el "Hotel Algarb" ascendía en la fecha del devengo a la suma de 12.931.086,45 euros. El cálculo de la cuota tributaria del impuesto a ingresar es igual a la cantidad de 905.176,05 euros, tras la aplicación del tipo fijado del 7%.

Las cuotas tributarias debieron ser ingresadas a la fecha de su devengo en la Agencia Tributaria Autónoma al tratarse de un impuesto cedido a la Comunidad Autónoma.

## **5.- IMPOSICIÓN DE PENAS**

La Sentencia núm. 64/2014 de 31 de marzo del Juzgado de lo Penal N.º 2 de Ibiza condenó a los autores de los referidos delitos a las siguientes penas:

A) Al administrador del Grupo Playa Sol, con respecto al delito contra la Hacienda Pública objeto de este comentario, como responsable en concepto de autor de catorce delitos contra la Hacienda Pública, Estatal y Autónoma, que se desglosan del siguiente modo:

- Cuatro delitos contra la Hacienda Pública Estatal del artículo 305 apartados a) y b) del Código Penal en relación con la defraudación del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008.

- Cuatro delitos contra la Hacienda Pública Estatal del artículo 305 apartados a) y b) del Código Penal en relación con la defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido en los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008.

- Cuatro delitos contra la Hacienda Pública Estatal del artículo 305 apartados a) y b) del Código Penal en relación con la defraudación en las retenciones sobre el rendimiento del trabajo personal en los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008.

- Y, dos delitos contra la Hacienda Pública Autónoma del artículo 305 apartados a) y b) del Código Penal en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Las penas impuestas por cada uno de estos delitos fueron:

-Tres meses y cuatro días de prisión.

- Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 6 años.

- Multa por los catorce delitos, cuyo importe total ascendió a la suma de 11.432.444,11 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de 10 días en caso de impago, que se desglosa en 10.275.256,01 euros a favor de la Hacienda estatal y 1.157.188,10 euros a favor de la Hacienda autónoma. A esta cantidad deben adicionarse los intereses de demora legalmente establecidos que puedan devengarse.

- Costas procesales

B) Al asesor fiscal se le condenó como responsable en concepto de autor por cooperación necesaria, de catorce delitos contra la Hacienda Pública Estatal y Autonómica (los mismos delitos que se han reseñado con respecto al administrador), concurriendo la circunstancia atenuante muy cualificada por analogía a la de colaboración.

Las penas impuestas por la comisión de estos delitos fueron:

- Un mes de prisión, por cada uno de los catorce delitos.
- Inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de duración de la condena.
- Una multa por los catorce delitos, cuyo importe total ascendió a la suma de 11.432.444,11 euros, con 10 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, que se desglosa en 10.275.256,01 euros a favor de la Hacienda estatal y 1.157.188,10 euros a favor de la Hacienda autonómica. A esta cantidad deben adicionarse los intereses de demora legalmente establecidos que puedan devengarse.
- Y, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres años.
- Costas procesales.

Para la determinación de la pena en los hechos que han sido objeto de la Sentencia comentada, al administrador se le aplicó la atenuante analógica de colaboración del artículo 21.7 del Código Penal puesta en consonancia con el artículo 21.4 del citado texto punitivo, apreciándose como muy cualificada<sup>19</sup>. Nuestro Tribunal Supremo, en la aplicación de las penas, tiene en cuenta lo regulado en el artículo 66 del Código Penal. En este caso lo dispuesto en el artículo 66.1. 2ª ante la concurrencia de dos o más circunstancias atenuantes, o una o varias muy cualificadas, y no concurra eso sí, agravante alguna, aplicará la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la Ley conforme al número y entidad de estas circunstancias atenuantes.

La confesión y colaboración del administrador y del asesor fiscal en este caso, como así expresa la Sentencia, se realizó una vez iniciado el procedimiento en su contra, confesándose culpables de los hechos investigados, siendo su confesión auténtica, aportando datos primordiales para la comprobación y aclaración de los mismos para un mejor esclarecimiento de los hechos, hicieron que se apreciara la atenuante analógica del artículo 27.1 en relación con el 21.4 del Código Penal como muy calificada de arrepentimiento y confesión de los hechos.

---

<sup>19</sup> En referencia a la circunstancia atenuante prevista en el artículo 21.7 del Código Penal destaca la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª) núm. 104/2011 de 1 de marzo de 2011 (RJ 2011/2499) en su FD 3º afirma que: "para que una atenuante pueda ser estimada como analógica [...] ha de atenderse a la existencia de una semejanza del sentido intrínseco entre la conducta apreciada y la definida en el texto legal".[...] el autor reconoce los hechos y aporta una colaboración relevante para la justicia, realizando así un acto contrario a su acción delictiva que de alguna forma contribuye a la reparación o restauración del orden jurídico vulnerado [...] habría que señalar como atenuante muy cualificada aquellas que alcanzan una intensidad superior a la normal de la respectiva circunstancia, teniendo en cuenta las condiciones del culpable, antecedentes del hecho y cuantos elementos o datos puedan detectarse y ser reveladores del merecimiento de la conducta del inculpado". *Vid.* Rubio Eire (2019) y Alonso Fernández (1999).

También se les condena a las penas accesorias legales, a tenor del artículo 56.2º del CP la inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, siguiendo además el criterio también sostenido por la Fiscalía General del Estado en su Consulta 2/2000 que erige en sus conclusiones que cuando se imponga una pena de prisión de hasta diez años, se deberá asimismo instar las accesorias durante el tiempo de la condena, tales como: en todo caso, la inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo, así como entre otras, se habrá de solicitar la inhabilitación especial para empleo o cargo público, profesión, oficio, industria o comercio o cualquier otro derecho especificando concretamente cuál son los derechos a que alcanza la inhabilitación, siempre que éstos hayan tenido relación directa con el delito y el penado se haya aprovechado de ellos para cometerlo.

En cuanto a la responsabilidad civil se impone al administrador y al asesor fiscal como responsables civiles, la indemnización de forma solidaria a la Hacienda Pública Estatal en la cantidad de 10.275.256,01 euros y a las Hacienda Pública Autonómica en la cantidad de 1.157.188,10 euros, respondiendo de forma subsidiaria el Grupo Playa Sol, en atención al artículo 109 del Código Penal que establece que la ejecución de un hecho descrito por la Ley como delito, obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes los daños y perjuicios por él causados.

## **6.- SITUACIÓN ACTUAL DEL GRUPO PLAYA SOL**

En la actualidad, los establecimientos de la antigua marca del Grupo Playa Sol pertenecen a la nueva cadena hotelera *Playsol Ibiza Hotels*, que ha ido realizando inversiones dotando de solvencia financiera a la cadena hotelera y han subido la categoría de los hoteles. Sus nuevos dueños, el grupo Hiperion, un fondo de capital riesgo, y la Inmobiliaria *Sunparty* lograron la adjudicación de los hoteles en el año 2014, funcionando como una sola entidad. Para ello en el concurso de acreedores Hiperión anunció una oferta que satisfizo el 90% del pasivo concursal del grupo conforme a la previsión de una inversión de 20 millones de euros y *Sunparty* una aportación de 12,5 millones de euros.

La oferta hotelera que actualmente presenta está dividida en tres segmentos: *smart* que va dirigido a una clientela de 25 a 40 años. Un segundo segmento denominado *easy* para jóvenes de 18 a 30 años que quiera viajar a la Isla para divertirse y un tercer segmento llamado *singular* con una orientación totalmente familiar<sup>20</sup>.

## **7. CONSIDERACIONES FINALES Y VALORACIÓN**

La Sentencia materia de análisis, debido a la conformidad entre los acusados y el Ministerio Fiscal, la Agencia Tributaria Estatal representada y defendida por la Abogacía del Estado, la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, el Sindicato Comisiones Obreras y el Sindicato Unión General de Trabajadores tanto con los hechos como con las penas solicitadas, hizo innecesaria la indagación de la concurrencia de los componentes que configuran los distintos tipos penales enjuiciados.

Atendiendo a esta conformidad entre partes y en aplicación del artículo 787.6 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, evitándose así la celebración del juicio oral, el Tribunal de

---

<sup>20</sup> Palomo, R.J. (2016).

instancia tan sólo pudo dictar Sentencia no valorando la prueba sobre los hechos, ya conformados por las partes, debiendo desplazarse a lo largo de la pena abstracta conformada, pero con la limitación también de no poder imponer una pena superior a la pedida por las partes.

En definitiva, habrá quedado la duda en conocer en el supuesto que se hubieran celebrado las distintas sesiones de juicio oral, práctica de prueba y su posterior valoración, el fallo al que hubiera llegado el Tribunal en cuanto a la comisión en concepto de autores de los distintos delitos por los que en su día fueron investigados y el alcance de las penas impuestas. Debe recordarse que en el presente procedimiento se excluyó al inicio del juicio, el delito contable tipificado en el artículo 310 b), c) y d) del C.P., y por el que desde un principio habían sido acusados como presuntos autores.

Tampoco podemos conocer los argumentos legales en los que la defensa de los acusados hubiese basado sus conclusiones en el Juicio Oral, fundamentados también en la prueba practicada. Pero es cierto que la prueba documental obrante en las actuaciones junto con los informes periciales de los Técnicos de Hacienda, que ciertamente no fueron ratificados en sede de Juicio Oral, pero fueron asentidos por la parte acusada al suscribir la correspondiente conformidad con los hechos y las penas solicitadas, desmontan la posibilidad de situarnos ante un supuesto de economía de opción que resulta perfectamente lícito dentro de nuestro ordenamiento tributario. En este sentido, destacar el criterio mantenido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre qué es la planificación fiscal lícita del contribuyente, en su Sentencia de 21 de Febrero de 2006, Asunto C-255/02.

La resolución llega a la conclusión, con la que coincidimos, de situarnos ante una serie de conductas ilícitas que han perseguido como última finalidad la elusión fiscal ante la Hacienda Pública, amparándose en un abuso del Derecho Tributario mediante la ocultación de hechos imponibles o parte de ellos; la declaración de determinados hechos imponibles cuando en realidad se estaban produciendo otros y; por supuesto la utilización torticera y artificiosa de la norma fiscal como lo demuestra la creación de 301 sociedades mercantiles por parte de los acusados. Conductas que han pretendido en todo momento el falseamiento y la ocultación de datos con relevancia fiscal en orden a conseguir una menor carga tributaria, superando con creces la cuantía objetiva de punibilidad de 120.000 euros.

Al remontarse la comisión de los hechos a los ejercicios fiscales 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009, y haberse procedido al inicio de las actuaciones judiciales durante el año 2010, no cabe la aplicación de las modificaciones operadas por la LO 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, ni tampoco por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, quedando pues para otro comentario la reforma operada sobre el principio de no concurrencia de sanciones prevista en el artículo 180 de la LGT y la inclusión del nuevo Título VI dentro de la referida Ley, que esta específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

## 8.- BIBLIOGRAFÍA

Alcale Sánchez, M. y González Agudelo, G. (2012), "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social" en: Terradillos Basoco, J.M. (Coord.), *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal, Tomo IV. Derecho Penal (parte especial)*, Iustel, Madrid, pp. 179-180.

Alonso Fernández, J.A. (1999), *Las atenuantes de confesión de la infracción y reparación o disminución del daño. Interpretación jurisprudencial y doctrinal de las circunstancias del artículo 21.4 y 21.5 del Código Penal*, Bosch, Barcelona.

Calvo Vergéz, J. (2016), "El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT", en: *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1/2016, parte Estudios, Editorial Aranzadi (consulta on line).

Carreras Manero, O. (2015), "El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo", en: *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167/2015 parte estudios, pp. 181-182.

Echavarría Ramírez, R. (2014), "Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del artículo 305 C.P. español", en: *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 16, pp. 29 y ss.

Ferré Olivé, J.C. (2014), "El bien jurídico protegido en los delitos tributarios", en: *Revista Penal*, núm. 33/2014, p. 33.

Martín Dégano, I. (2001), "La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria", en: *Carta Tributaria*, núm. 1, 2001, versión on line.

Martínez-Buján Pérez, C. (1995), "El bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria", en: *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. XVIII.

Martínez-Buján Pérez, C. (2015), *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 5ª Edición, Valencia.

Martínez-Buján Pérez, C. (2019), "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", Lección XXX, en: GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Derecho Penal Parte Especial*, 6ª Edición, Valencia, pp. 539-540.

Martínez Muñoz, Y. (2015), "Las sanciones tributarias y el delito fiscal en el Anteproyecto de LGT", en: Herrera Molina, P., Martín Dégano, I., y Tandazo Rodríguez, A. (Coord.) *Recargos y sanciones tributarias, comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, Documentos del Instituto de Estudios fiscales*, núm. 12/2015, p. 80.

Morillas Cueva, L. (2015), "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en: Morillas Cueva (Dir.), *Sistema de Derecho Penal, Parte Especial*, 2º Edición.

Palomo, R. J. (2016), "La nueva vida de Playasol Ibiza", *El Económico, Semanario de la Empresa y el Turismo de Balears*, disponible en: <https://www.ultimahora.es/noticias/economico/2016/06/03/196602/nueva-vida-playasol-ibiza.html> [última consulta 27/12/2019].



Pérez Royo, F. (2019), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Editorial Civitas.

Rubio Eire, J.V. (2014), "Las atenuantes por analogía: doctrina y supuestos concretos de aplicación", en: *ElDerecho.com*, Lefebvre, 9-06-2014, disponible en: <https://elderecho.com/las-atenuantes-por-analogia-doctrina-y-supuestos-concretos-de-aplicacion> [última consulta 27/12/2019].

Salás i Darrocha, J.T. (2002), "Asesoría tributaria y delitos fiscal", en: *Revista Técnica Tributaria*, núm. 58, pp.110-113.

Simón Acosta (1998), *El delito de defraudación tributaria*, p. 24.