



Universidad Internacional de La Rioja
Facultad de Derecho

Máster Universitario en el Ejercicio de la Abogacía
**La responsabilidad penal del asesor fiscal
en el delito de defraudación tributaria**

Trabajo fin de estudio presentado por:	Julio Gabriel Gutiérrez Diepa
Tipo de trabajo:	Investigación
Área jurídica:	Derecho Penal Económico
Director/a:	Dra. Lorena Varela
Fecha:	14 de diciembre de 2020

Resumen

La imputación de responsabilidad penal al asesor fiscal se viene apreciando como un fenómeno de creciente interés y relevancia en España. En el presente trabajo se pretende abordar la cuestión utilizando el método científico dogmático atendiéndose al Derecho positivo y jurisprudencia españoles, en combinación con consideraciones de política criminal. De tal forma, se parte de conceptos generales como la determinación del bien jurídico protegido, el análisis del artículo 305 del Código penal y las diferentes actividades asociadas a la asesoría fiscal. Posteriormente se pretende recoger la problemática inherente a la atribución de responsabilidad penal al asesor fiscal por la comisión del delito de defraudación tributaria, concibiéndose el mismo como delito especial propio. Ello restringe el círculo de autores y, por tanto, se analizan los diferentes cauces para la trasmisión de la cualificación exigida por el tipo para la determinación de la autoría y participación. Por último, se alude a la escasa jurisprudencia existente al respecto y que pone de manifiesto las dificultades técnicas de atribuir la autoría al asesor, predominando su conceptualización como cooperador necesario.

Palabras clave:

Defraudación fiscal, delito fiscal, asesor fiscal, responsabilidad penal.

Abstract

The attribution of criminal liability to the tax advisor has been seen as a phenomenon of growing interest and relevance in Spain. This paper aims to address the issue using the dogmatic scientific method, taking into account Spanish positive law and jurisprudence, in combination with criminal policy considerations. In this way, it starts from general concepts such as the determination of the protected legal asset, the analysis of article 305 of the Criminal Code and the different activities associated with tax advice. Subsequently, it is intended to include the problems inherent in the attribution of criminal liability to the tax advisor for the commission of the crime of tax fraud, which is conceived as a special crime that restricts the circle of authors and, therefore, the different ways in which the tax advisor can be held liable through the required qualification. Finally, reference is made to the scarce existing jurisprudence on the subject, which highlights the technical difficulties of attributing authorship to the advisor, with the predominant concept of him as a necessary cooperator.

Keywords:

Tax fraud, tax crime, tax Advisor, criminal liability.

Índice de contenidos

Índice de figuras	6
Introducción.....	7
1. Justificación del tema elegido	7
2. Problema y finalidad del trabajo	8
3. Objetivos.....	9
Capítulo Primero: El delito de defraudación tributaria en el Código Penal español	10
I.1. El bien jurídico protegido y su fundamento constitucional	10
I.2. El tipo base del artículo 305 del Código Penal	12
<i>I.2.1. Conducta típica y elemento subjetivo del tipo penal.....</i>	<i>15</i>
<i>I.2.2. Autoría y participación en la defraudación tributaria: ¿delito especial?</i>	<i>18</i>
<i>I.2.3. El error de prohibición ¿en relación con la culpabilidad?.....</i>	<i>21</i>
I.3. El tipo agravado del artículo 305 bis del Código Penal	23
Capítulo Segundo: Aproximación a la figura del asesor fiscal y su eventual intervención delictiva.....	25
II.1. La actividad desempeñada por el asesor fiscal	25
II.2. La autoría y participación en el Código penal español	29
<i>II.2.1. La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho en supuestos de responsabilidad penal del asesor fiscal en la defraudación tributaria.....</i>	<i>33</i>
II.3. El asesor fiscal como autor de la defraudación tributaria	35
II.4. El asesor fiscal como partícipe de la defraudación tributaria.....	40
Capítulo Tercero: Jurisprudencia sobre la responsabilidad del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria	46
III.1. Consideraciones generales.....	46

III.2. Análisis de las condenas al asesor fiscal como partícipe del delito de defraudación tributaria.....	47
III.3. Análisis de las condenas al asesor fiscal como autor del delito de defraudación tributaria.....	48
III.4. Breve referencia a la STS 374/2017, de 24 de mayo (caso Messi)	49
Conclusiones	51
Referencias bibliográficas.....	55
Listado de abreviaturas	61

Índice de figuras

Figura 1: publicidad institucional Ministerio de Hacienda, 1978	11
Figura 2: SSTS sobre la responsabilidad penal del asesor fiscal ex. 305 CP	46
Figura 3: estructura societaria constituida por Lionel Messi	49

Introducción

El asesor fiscal, en calidad de técnico experto respecto del siempre complejo y cambiante ámbito tributario, ostenta una posición de extraordinaria relevancia social en tanto en cuanto, en aplicación de la pericia que se le presupone, contribuye de manera significativa al efectivo cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de conformidad con el artículo 31 de la Constitución Española y para cuya salvaguarda opera la potestad punitiva del Estado bien a través del Derecho administrativo sancionador, bien mediante el Derecho penal en caso de que la cuantía de lo defraudado exceda de 120.000 euros.

En lo relativo al objeto del presente trabajo, el Código Penal regula el reproche penal merecedor del defraudador tributario en su artículo 305, encuadrado dentro del Título XIV “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, si bien el legislador no realizó un ejercicio de concreción al tiempo de subsumir la conducta del asesor fiscal en el tipo, habiendo de recurrir para su averiguación a una exhaustiva interpretación teleológica del precepto lo cual requiere además, y por configurarse adoptando el tipo de norma en blanco, de cierta familiarización de una materia completamente ajena al Derecho penal, como es el Derecho tributario.

1. Justificación del tema elegido

La responsabilidad penal del asesor fiscal derivada del ejercicio de las diversas funciones que le son propias se viene configurando, de un tiempo a esta parte, como un tema de candente actualidad y que ha trascendido del ámbito jurídico a la esfera de la opinión pública. Puede presumirse que el origen de este fenómeno radica en el encausamiento por defraudación tributaria de numerosos personajes dotados de elevado grado de notoriedad social, algunos de los cuales han optado por derivar su responsabilidad penal a sus respectivos asesores tributarios como aspecto nuclear de su estrategia de defensa ante los tribunales.

De esta manera, se viene observando la injusta tendencia a la demonización del profesional en cuestión por un amplio sector de la población, configurándose como una suerte de agente social sospechoso de enfocar su labor profesional a conductas social y penalmente

reprochables en lo que constituyen “juicios paralelos”, que flaco favor le hacen a un profesional cuya relevancia y utilidad no puede ponerse en tela de juicio habida cuenta de que suponen el necesario vaso comunicante entre Administración Pública y obligado tributario, erigiéndose la primera como la encargada de interpretar la legislación tributaria así como de calificar los hechos propios del tráfico jurídico conforme a ella y, además, de contribuir a satisfacer la legítima pretensión del contribuyente a minimizar la carga impositiva, dentro de los parámetros legalmente válidos.

2. Problema y finalidad del trabajo

En aras de evitar incurrir en los prejuicios al respecto, imperantes en el imaginario colectivo, interesa realizar una aproximación rigurosa que proporcione elementos suficientes para la comprensión de la responsabilidad penal del asesor fiscal lo cual supone, ciertamente, un desafío de tamaña dimensión fruto, en parte, de la ausencia de regulación legal de una profesión que puede ser realizada en ejercicio de su amplio espectro de funciones que, además de la facilitación de información y consejo, puede consistir en funciones contables y auditoras así como en actividades de representación y defensa ante Administración y tribunales, respectivamente.

Otra de las dificultades inherentes a la cuestión se encuentra en la configuración del artículo 305 del Código Penal que, como se expondrá *ut infra*, se puede concebir como una ley en blanco para cuya interpretación será preciso ahondar en instituciones propias de una rama del Derecho de naturaleza extrapenal, como lo es la regulación normativa propia del Derecho tributario.

Además, el limitadísimo número de sentencias judiciales dictadas conforme a la cuestión dificultan la labor de interpretación, habiendo de acudir a este respecto a una doctrina del todo dividida en alguno de los aspectos más relevantes a los efectos de justificar la procedencia de que el Derecho penal opere en relación con la labor del tributarista.

De otra parte, y en sede de autoría y participación, conviene resaltar la compleja labor que supone la atribución de responsabilidad penal entre diversos intervinientes relacionados con el asesor fiscal cuando se concrete el hecho típico de defraudación tributaria, así como el

supuesto de que el profesional desarrolle sus funciones en el seno de una organización empresarial.

3. Objetivos

El propósito del presente trabajo de investigación lo constituye la procedencia de la responsabilidad penal del asesor fiscal en términos de autoría y participación en atención a lo dispuesto por el artículo 305 del Código Penal para lo cual se requerirá profundizar en diversas instituciones de la parte general del Derecho penal, que operarán en función de conductas propias del ámbito de lo tributario.

Capítulo Primero: El delito de defraudación tributaria en el Código Penal español

I.1. El bien jurídico protegido y su fundamento constitucional

El delito de defraudación tributaria persigue la salvaguarda del mandato constitucional contenido en el artículo 31 de la Constitución Española, el cual dispone, en su apartado 1, que “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”. Siguiendo a RODRÍGUEZ BEREJO (1992, pp. 43-55), procede en este punto acometer un somero análisis de cada uno de los principios constitucionales referidos específicamente a la materia tributaria. En relación al principio de capacidad económica, se habrá de atender a dos vertientes diferenciadas configurándose, en primer lugar, como el pretexto justificador del hecho mismo de contribuir o, dicho de otra manera, como la aptitud para contribuir. En segundo término, el principio de capacidad económica se ha de entender como la medida proporcional en que el obligado tributario habrá de contribuir en aras de sostener el gasto público concretándose en la determinación del hecho imponible y de su correlativa cuantificación tributaria. De esta forma, el principio de capacidad económica se configura como la piedra angular sobre la que descansan los demás principios contenidos en el artículo 31 CE, debiendo manifestar una capacidad real o potencial y excluyéndose por el Tribunal Constitucional la posibilidad de que se atiende a la mera capacidad nominal¹. De otra parte, el principio tributario de igualdad no supone el riguroso correlato del principio de igualdad proclamado por el artículo 14 CE si bien, imponiendo un trato desigual a lo que realmente es desigual, concibiéndose tal desigualdad como las distintas condiciones socioeconómicas de los ciudadanos, se promueve la igualdad social a través del sostenimiento de los gastos públicos². De otra parte, el principio de progresividad tributaria se halla íntimamente ligado al principio de igualdad tributaria, en

¹ STC 37/1987, de 26 de marzo.

² STC 3/1983, de 25 de enero.

tanto en cuanto lo viene a materializar atendiendo en específico a la capacidad económica del ciudadano. En lo concerniente al principio de no confiscatoriedad, supone un eficaz contrapeso respecto del principio de progresividad tributaria, encontrando su fundamento en la necesaria garantía de otros derechos constitucionales como lo son el derecho a la propiedad privada (artículo 33 CE) y la libertad de empresa y economía de mercado (artículo 38 CE).



Figura 1: publicidad institucional Ministerio de Hacienda, 1978 (diario abc)

Asumiendo la protección de los bienes jurídicos como la finalidad última del Derecho penal, interesa entonces delimitar cuál es aquella que pretende el tipo de defraudación tributaria. En España coexisten dos corrientes doctrinales al respecto, atendándose, respectivamente, a las esferas patrimoniales y funcionales de la Administración Pública. Así las cosas, procedería contemplar al patrimonio como un bien jurídico inmediato y, de otra parte, a las funciones de la Administración agrupadas como bien jurídico mediato.

Son las tesis de inclinación patrimonial las que mayor acogida han encontrado en nuestra doctrina y jurisprudencia atendiendo las mismas, en mayor o menor medida, al patrimonio de la Hacienda Pública³ como objeto de protección. Dentro de esta corriente, algunos autores restringen el objeto de protección hasta tal punto, que igualan la defraudación tributaria con

³ La Hacienda Pública se encuentra definida por el artículo 2 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobada por R.D. Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre: «La Hacienda Pública, a los efectos de esta Ley, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus organismos autónomos».

los delitos contra el patrimonio individual (APARICIO PÉREZ 1995). Otros autores, constituidos en mayoría, amplían el objeto de protección de la norma atendiendo a la faceta recaudatoria de la Hacienda Pública asumiéndose subsidiariamente la defensa de bienes jurídicos dimanantes de aquella, como lo puede ser el erario público constitutivo del Estado Social y Democrático de Derecho (BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGGESE 2010).

De otra parte, las tesis funcionales se sustentan en base a dos proposiciones. La primera estima que el bien jurídico digno de protección lo conforma la función tributaria, concebida como “la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias” (PÉREZ ROYO 1986, p. 64). La segunda de las vertientes de las tesis funcionales se centra en la concreta función del tributo, enumerándose como tales sus funciones financieras, político-económicas y de justicia (GRACIA MARTÍN 1988).

Interesa en este punto destacar la defraudación tributaria como delito de resultado, en tanto en cuanto para su realización se requiere un concreto perjuicio patrimonial, tal y como se expondrá *ut infra*. Aunque la referida configuración pareciera alinearse exclusivamente con las tesis de orientación patrimonial, los partidarios de las tesis funcionalistas no discrepan al respecto, si bien han de efectuar la operación de disociar el resultado típico del bien jurídico que propugnan. Respecto de las tesis patrimoniales, estas se han de concebir sin perder de vista los principios que rigen la política tributaria en desarrollo de la función tributaria (PÉREZ ROYO 1986). De tal manera, la doctrina ha ido identificando rasgos comunes entre lo patrimonial y lo funcional generándose una suerte de teoría ecléctica en la cual el elemento inmediato de las tesis patrimoniales encuentra su correlato en el componente mediato de las funcionales, operando tal ejercicio, además, a la inversa.

I.2. El tipo base del artículo 305 del Código Penal

El delito de defraudación tributaria se prevé por el artículo 305 del Código Penal⁴, encuadrándose en su Libro II, Título XIV “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” y estableciendo: “el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda

⁴ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

A pesar de contener diversos elementos normativos como lo son los “tributos”⁵, “beneficios fiscales”, “indebidamente”, etcétera (DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO 2008), en la doctrina predomina la concepción del delito de defraudación tributaria como norma penal en blanco, entendiéndose así que es una norma extrapenal la que regula el hecho típico del artículo 305 CP y a la que habrá que acudir para poder interpretarlo en su plenitud. En estos términos, resulta esclarecedora la postura de SILVA SÁNCHEZ (2005, p. 40) al disponer que “si no hay infracción de la normativa tributaria de complemento de la ley penal, tampoco puede estimarse infringida esta última”.

Asumir lo anterior no obsta para reconocer al verbo rector “defraudar” autonomía penal, evitándose así la concepción del Derecho penal como meramente punitivo sin atender a las conductas humanas contra las que habrá de desplegar sus efectos. Sin embargo, el CP no contiene definición alguna del término al configurarse como un concepto jurídico-económico tal y como se desprende de la definición que del mismo establece la Real Academia Española de la lengua, en su acepción tercera⁶: “eludir o burlar el pago de impuestos o contribuciones”.

Asumiéndose la configuración del precepto que nos ocupa como norma penal en blanco, se ha de admitir la relación jurídico-tributaria como premisa delimitadora del tipo penal configurándose como presupuesto del mismo. De ello se deriva la existencia de dos injustos penales distintos en cuanto a las obligaciones materiales, así como a los obligados por las

⁵ El artículo 2.1 LGT define los tributos como “los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”; de otra parte, el artículo 2.2 LGT establece que “los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos”.

⁶ <https://dle.rae.es/defraudar>

mismas. Así las cosas, se puede identificar en primer término la obligación principal contributiva respecto de la cual se pretende que el contribuyente no eluda el pago de tributos, se beneficie indebidamente de beneficios fiscales u obtenga devoluciones de forma indebida. En segundo término, se halla la obligación autónoma de efectuar pagos a cuenta, que veta al retenedor de eludir el abono de los importes retenidos, así como de los ingresos derivados de retribuciones en especie.

La referida distinción entre la obligación principal contributiva y la obligación autónoma de efectuar pagos a cuenta se pudo sentar en virtud del vigente CP, que vino a introducir en el tipo las modalidades “eludiendo cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie”. De esta forma, el legislador contribuyó significativamente a terminar con el debate doctrinal que venía a cuestionar si la elusión de las retenciones de ingresos a cuenta podía, acaso, significar un delito de apropiación indebida en detrimento de la calificación como defraudación tributaria que, desde entonces, impera pacíficamente en la jurisprudencia (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ 1996).

En efecto, el poder legislativo viene contemplando las conductas que hoy constituyen el tipo de defraudación tributaria desde el Código Penal de 1822, si bien la verdadera génesis de la regulación actual puede observarse con la reforma ejecutada en virtud de la Ley sobre medidas urgentes de reforma fiscal⁷. A partir de entonces, la regulación del delito de defraudación tributaria ha sido objeto de seis reformas manifestadas, esencialmente, como la voluntad del legislador de alcanzar la máxima eficacia recaudatoria valiéndose del *ius puniendi*, quedando relegada la teleología penal a lo meramente accidental.

En tal sentido,

- la reforma operada por la LO 2/1985, de 29 de abril, amplió la *ratio legis* del verbo rector eliminando los *numerus clausus* y observando el actuar con dolo. Además, vino a introducir el título “Delitos contra la Hacienda Pública”, a sustituir el término “impuestos” por “tributos” y a contemplar expresamente a la Hacienda Autonómica como sujeto pasivo;

⁷ Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal.

- la LO 6/1995, de 29 de junio, integró la omisión y la obtención de devoluciones indebidas en el tipo e incluyó la regularización tributaria así como los subtipos agravados, además de añadir a la Hacienda Foral como merecedora de protección;
- la LO 15/2003, de 25 de noviembre, aumentó la cuantía mínima defraudada hasta los 120.000 euros y vino a formular el tipo de defraudación a la Hacienda de las Comunidades Europeas;
- la LO 5/2010, de 22 de junio vino a incrementar la pena de prisión hasta los 5 años;
- la LO 7/2012, de 27 de diciembre, otorgó a la regularización tributaria la facultad de “hacer desaparecer el injusto” y contempló la atenuación de la pena en caso de reconocimiento, pago y colaboración. Además, introdujo el artículo 305 bis CP que vino a agravar ciertas conductas defraudatorias. Además, en su virtud se emplazó a los “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en el Título XIV del Código Penal, modificándose la pena principal privativa de libertad de 1 a 4 años y excluyéndose el dolo del tipo.

1.2.1. Conducta típica y elemento subjetivo del tipo penal

Si bien se observa práctica unanimidad doctrinal en considerar “defraudar” como verbo rector del delito de defraudación tributaria, no existe tal consenso a la hora de definir su significado. Para tal fin, han destacado dos corrientes. La primera de ellas consiste en la teoría de la infracción del deber, concibiéndose el verbo rector como el mero hecho de incumplir como el mero “(...) incumplimiento de los deberes de información y colaboración establecidos en la legislación tributaria” (PÉREZ ROYO 1986, p. 116). La segunda de las proposiciones supone las teorías del engaño, añadiendo al incumplimiento la exigencia de que éste se materialice en virtud de un plus de desvalor en forma de ardid si bien se constituyen en mayoría los autores que, asumiendo esta postura, la modulan introduciendo la exigencia de que al sujeto pasivo le resulte imposible, por sí sola, deducir la concreción del hecho imponible⁸, conformando la que se ha dado en llamar “teoría moderada del engaño” (QUERALT JIMÉNEZ 2015). En

⁸ El artículo 20.1 LGT define el hecho imponible como “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

adelante se abrazará esta última, lo que conduce a concebir la defraudación tributaria como aquella ocultación de datos idónea para eludir la correcta y completa liquidación del tributo.

Con la introducción en el tipo de la omisión, el legislador resolvió en 1995 un antiguo y justificado debate doctrinal en torno a la cuestión. No obstante, este mantiene su vigencia conforme a qué debe entenderse por conducta omisiva en torno al artículo 305 CP. Se trata de una duda razonable si atendemos a la figura de la omisión impropia y a que la cláusula general del artículo 11 CP, reguladora de la comisión por omisión, no atiende a los medios como sí lo hace el artículo 305.1 CP, detallando objetivamente las formas en que ha de darse la acción o comisión. Se hace, pues, necesario recurrir a la teoría moderada del engaño para delimitar la cuestión, excluyéndose la comisión por omisión cuando, a pesar de no haberse presentado declaración tributaria, se haya contribuido por cualquier medio con la Administración de modo que ésta pudiera averiguar el hecho imponible o incluso, cuando ésta dispusiera de la información necesaria para liquidar oportunamente la deuda tributaria (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ 2016).

Habida cuenta de lo anterior, entra en escena el dolo como necesaria premisa del engaño requerido para poder considerar como típica la acción u omisión de la obligación. Mayor relevancia, si cabe, merece su consideración si se atiende al artículo 12 CP, el cual prevé un sistema de *numerus clausus* respecto de los delitos de posible comisión imprudente disponiendo que “las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley”. De tal forma, dado que el tipo penal del artículo 305.1 CP no incluye mención alguna respecto de las imprudencias, se puede inferir que únicamente se podrá incurrir en delito de defraudación tributaria mediando dolo.

El dolo viene a manifestar el desvalor subjetivo de la acción atendándose al ámbito interno, en cuanto psicológico o anímico del sujeto y se configura como la disociación entre lo cognitivo y lo volitivo. El elemento cognitivo del dolo presupone que el infractor de la norma, concebido este como hombre medio ideal, pueda conocer que su obrar contenga los elementos integradores del tipo penal. *A contrario sensu*, de manifestarse desconocimiento vencible de la concurrencia de los elementos objetivos del tipo penal se estaría ante un error de tipo⁹,

⁹ En el supuesto de desconocimiento invencible se estaría ante una conducta subjetivamente atípica.

institución jurídica que se desarrollará *ut infra*. Sin embargo, la elevada complejidad técnica inherente a la normativa tributaria dificulta la apreciación de la existencia del elemento cognitivo planteándose la cuestión del grado de conocimiento exigido respecto de componentes normativos cuyo sentido material pleno se antoja difícilmente asimilable respecto de, por ejemplo, “defraudar”, “indebidamente”, “ingresos a cuenta”, “beneficios fiscales” o “cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”. En lo que respecta al elemento volitivo del dolo, el sujeto, además de conocer la conducta típica ha de manifestar, con su acción u omisión, la voluntad de realizarla. Esto aumenta el desvalor objetivo de su acción, en tanto en cuanto, el sujeto no va a poner los medios para evitar incurrir en el delito. Se hace preciso en este punto matizar el paradigma clásico que exige, para apreciar el dolo, la concurrencia de sus elementos cognitivo y volitivo. La tendencia actual es agruparlos como elemento único entendiéndose que ambos se confunden en un mismo plano. En esta línea, MIR PUIG (2016, p. 268) viene sosteniendo que “(...) basta añadir a la voluntariedad general de la acción humana el conocimiento de los elementos de la conducta típica, para poder afirmar que se quiere”. Ello, en cierta manera, desvirtúa al volitivo como elemento diferencial del dolo, si bien será preciso atender al grado de voluntad propio de la conducta dolosa para establecer la diferenciación entre dolo directo de primer grado, dolo directo de segundo grado y dolo eventual (LUZÓN PEÑA 2016), al respecto de lo cual la doctrina mayoritaria viene entendiendo que para la comisión del delito de defraudación tributaria basta con que se dé el dolo eventual (MORILLAS CUEVA 2018).

El error de tipo se manifiesta cuando el sujeto ignora alguno de los elementos objetivos del tipo, bien errando acerca del origen teleológico del tipo en cuanto a los componentes que lo configuran o bien mediando el error acerca del sentido normativo de los componentes constitutivos del tipo. Así, el error de tipo se encuentra íntimamente relacionado con el dolo en tanto en cuanto, ambos se excluyen mutua y absolutamente en el delito de defraudación tributaria, al no prever el mismo la comisión imprudente. Tal relación inversa resulta especialmente relevante en tanto en cuanto, de constatarse el error de tipo se niega el dolo y, por ende, la antijuricidad del comportamiento del sujeto lo cual llevaría aparejada su consiguiente absolución.

La discutida configuración del artículo 305 CP como norma penal en blanco motiva la discusión doctrinal acerca de la existencia del error de tipo respecto de las leyes tributarias de remisión.

La posición doctrinal dominante concibe que el dolo ha de abarcar el conjunto de elementos del tipo, los cuales integran tanto la norma remitente como las de remisión, aunque no la mera existencia o límites de la norma de remisión. Así las cosas, constituirá un error de tipo aquel sobre los presupuestos de la prohibición mientras que se dará un error de prohibición cuando se desconozca la existencia de la norma de remisión (ARIAS EIBE 2007). Asumir lo anterior significaría aceptar que, caso de no conocer la existencia o los límites de la obligación jurídico-material, el sujeto habría actuado sin mediar dolo, si bien el presupuesto de la prohibición lo constituye precisamente el conocimiento de la existencia de la deuda tributaria y la obligación de pagar, lo cual induce a aceptar la práctica inseparabilidad del conocimiento y la prohibición (TORRES CADAVID 2019).

1.2.2. Autoría y participación en la defraudación tributaria: ¿delito especial?

La configuración del delito de defraudación tributaria como delito común o especial, cobra particular relevancia respecto a la determinación de la eventual responsabilidad penal del asesor fiscal. A grandes rasgos, los delitos comunes son aquellos cuya autoría puede recaer sobre cualquier sujeto, mientras que de los delitos especiales se puede prever la autoría de un círculo acotado de sujetos (LUZÓN PEÑA 2002). Por ende, sólo cabrá la concepción del tipo contenido en el artículo 305 CP como delito especial si se pretende exigir la responsabilidad penal del asesor fiscal, en calidad de autor -directo, mediato o coautor-, o bien de partícipe -inductor, cooperador necesario o cómplice-.

La cuestión ha suscitado no poca controversia doctrinal desde que la Ley de medidas urgentes de reforma fiscal, supusiera, en 1977, la génesis de la actual regulación debido a que el legislador no ha concretado en el tipo, el círculo de autores del delito de defraudación tributaria. Tal previsión legislativa se ha vuelto, si cabe, más necesaria desde que la introducción por parte de la Ley General Tributaria¹⁰ vigente, atribuyó en 2003, el carácter de “contribuyente” a las figuras del “retenedor” y de los “obligados a realizar ingresos a cuenta”. La doctrina lo ha venido considerando mayoritariamente como delito especial propio, esto es,

¹⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

careciendo de figura paralela de delito común. Por su parte, el delito especial impropio sí encontraría su correlato conformado en tipo común.

Los defensores de la concepción del delito de defraudación tributaria como delito común basan su postura, en primer lugar, en que el propio tipo, conteniendo la formulación “el que”, no impone cualidad o relación alguna restrictiva del círculo de autores. Sin embargo, se trata de un criterio meramente formal que obvia el hecho de que la conducta típica también puede delimitar el círculo de autores (GRACIA MARTÍN 1985). En segundo término, convienen en que la concepción del delito como común protege el fin de la norma evitándose lagunas de punibilidad. No obstante, este criterio de política criminal parece ignorar la configuración típica. Por último, hacen referencia al precepto contenido en el artículo 31 CE “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”, olvidando que la obligación tributaria tiene como fundamento la existencia del hecho imponible, el cual quedará vinculado a un concreto sujeto.

Los argumentos anteriormente expuestos se antojan, pues, insuficientes como para considerar al delito de defraudación tributaria como común, razón por la cual la doctrina mayoritaria se alinea en torno a su concepción como delito especial propio. Sin embargo, tal consenso no opera en torno al significado de la cualidad que debe poseer el autor. Para tal efecto, se hace preciso establecer, en primer lugar, la distinción entre sujeto pasivo y obligado tributario, al tratarse de dos conceptos diferenciados que suelen emplearse erróneamente como sinónimos. Así, se ha de entender como sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria únicamente al contribuyente y a su eventual sustituto. De otra parte, y de conformidad con el artículo 35.2 LGT se incluyen como obligados tributarios, entre otros, al contribuyente, su eventual sustituto, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los retenedores a cuenta, los obligados a repercutir y los obligados a soportar la repercusión, la retención o el ingreso a cuenta. Además, al tratarse de una lista abierta es perfectamente plausible incluir en ella al representante, cuestión de notoria importancia respecto del tema nuclear que fundamenta el presente trabajo.

Como se indicó *ut infra*, existe amplio debate doctrinal acerca de la cualidad exigible al autor respecto del delito de defraudación tributaria entre aquellos que, constituidos en mayoría, lo conciben como delito especial propio.

- En primer lugar, configuran la corriente más restrictiva los que restringen el círculo de la autoría exclusivamente al contribuyente, en atención al artículo 36.2 LGT, si bien resulta manifiesto que los argumentos aducidos no parecen colmar el fin de la norma.
- Otros autores, observando los artículos 36.2 y 36.3 LGT, restringen el círculo de autores a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, al contribuyente y su eventual sustituto.
- La tercera corriente, fundamentando su postura en los artículos 36 y 37 LGT, incluye dentro del círculo de autores al contribuyente, su eventual sustituto y a los responsables del tributo.
- Un cuarto sector doctrinal, contemplando los artículos 36, 37 y 35.1-6 LGT, admite la autoría del contribuyente, su eventual sustituto, los responsables del tributo y los demás obligados tributarios.

Interesa al caso, por incumbir a la figura del asesor fiscal en materia de autoría del delito de defraudación tributaria, proceder a un análisis más detallado respecto del quinto y más inclusivo sector doctrinal que, además de los anteriormente referidos, admite al representante dentro del círculo de autores. Así, acudiendo a la tipificación del artículo 305 CP se puede inferir que obligación de pago no se configura como *intuitio personae* (GARCÍA CAVERO 1999), es decir, que el sujeto pasivo puede proceder al pago por medio de quien actúa en su nombre y representación, lo cual parece entroncar a la perfección, en cuanto a la autoría del asesor fiscal, con el artículo 46.1 LGT, al establecerse que “los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal”.

Los detractores de la corriente que incluía al representante y, por consiguiente, al asesor fiscal como integrante del círculo de autores del delito de defraudación tributaria fundamentaban su oposición alegando que ello podía atentar contra el principio de legalidad entendiendo, razonablemente, que ello constituía una operación jurídica un tanto forzada para salvar la laguna de punibilidad que motivaría excluir la culpabilidad del habitual autor intelectual del tipo. No obstante, este debate se vino a zanjar con la inclusión del artículo 31 CP por parte de la LO 15/2003, de 25 de noviembre, que vino admitir la responsabilidad penal del que actúe “en nombre o representación legal o voluntaria de otro, (...) aunque no concurren en él las

condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo”.

1.2.3. El error de prohibición ¿en relación con la culpabilidad?

El error de prohibición, otrora error de derecho, supone en términos generales que el actuar del sujeto obedece a la ignorancia de que su conducta concreta supone un desvalor para el Ordenamiento Jurídico. Por tanto, el autor es plenamente consciente de estar realizando la acción, lo cual no excluye el dolo incurriéndose en antijuricidad y habiendo de atender a su eventual culpabilidad en función de si el error de prohibición fuera vencible o, de lo contrario, pudiera considerarse invencible. Para ello, se habrá de observar lo dispuesto en el artículo 14 CP que impone atender a las circunstancias del hecho, así como a las circunstancias personales del autor del mismo. De esta manera, se puede afirmar que el principio *ignorantia juris non excusat* no opera en su plenitud en el Derecho penal, admitiéndose la eventual absolución o atenuación de la pena de constatarse el error de prohibición invencible o vencible, respectivamente.

Los referidos efectos derivados del carácter vencible o invencible del error de prohibición se fundamentan en la teoría restringida de la culpabilidad, que abraza la teoría de los elementos negativos del tipo y concibe al dolo como objetivamente malo. De esta forma, se privilegia a al error de prohibición invencible limitando la exigibilidad del conocimiento jurídico por parte del individuo integrante de una sociedad compleja y cambiante. Si bien lo anterior no debe asumirse como una suerte de patente de corso será de aplicabilidad, esencialmente, conforme a aquellos sujetos cuyos factores subjetivos individuales le impidan conocer la ilicitud de la conducta, tales como deficiencias culturales o intelectuales, situaciones psicológicas próximas a la inimputabilidad o la reciente llegada al país desde un lugar de origen con usos y costumbres que difieran sustancialmente de los que aquí imperen (LUZÓN PEÑA 2016). De otra parte, el error de prohibición vencible recaería sobre el sujeto que, conociendo que su obrar es antijurídico, no ha identificado que su conducta pudiera ser merecedora del reproche penal. Si bien el más amplio sector doctrinal lo cataloga más bien como un error sobre la punibilidad y, por tanto, lo viene a señalar como irrelevante, es indudable que el obrar del sujeto pudiera ser diferente si fuera consciente de su tipificación penal. En esta línea, se ha propuesto la aplicación en estos casos de la atenuante analógica de culpabilidad que,

conforme al artículo 66.1.2ª CP, atenuaría la pena inferior en uno o dos grados (DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO 1991).

Ahora bien, la inclusión del adverbio “indebidamente” en el tipo del artículo 305.1 CP ha suscitado no poca controversia doctrinal y jurisprudencial con relación a la consideración del error del sujeto como error de tipo o bien como error de prohibición. Esto es debido a la duda razonable que suscita su consideración bien como elemento normativo -en cuyo caso operaría error de tipo-, o bien atender a su concepción semántica, asociándose inequívocamente a la antijuricidad que caracteriza al error de prohibición. Sin embargo, sería plenamente válido aducir al respecto la alta improbabilidad de que el autor del tipo de defraudación tributaria ignorase la antijuricidad de su acción si se atiende a la cuantía mínima exigible para la realización del delito. En este sentido, ostenta un carácter casi absoluto la presunción de que quien esté en disposición de defraudar más de 120.000 euros al fisco se encontrará cabal y económicamente capacitado para comprender la antijuricidad de su acto o, subsidiariamente y como es habitual, para confiar su tributación a un profesional experto en la materia. Consecuentemente, respecto al delito de defraudación tributaria todo error de prohibición alegado se suele “reconducir” al error de tipo.

Si bien la constatación del error de prohibición invencible no revestiría especial dificultad, la apreciación del error de prohibición vencible resultaría técnica y objetivamente estéril. En efecto, de aplicarse, acaso en escenarios de ceguera jurídica, el tratamiento general que recibe el error de prohibición vencible al delito de defraudación tributaria, se propiciaría el perverso efecto de “recompensar” al ciudadano que obrara con manifiesta falta de diligencia en el cumplimiento de sus deberes tributarios rebajando su pena inferior en uno o dos grados, tal y como se expuso *ut supra*. Tal afirmación encuentra su justificación en los principios de presunción de inocencia e *in dubio pro reo* que han de presidir la jurisdicción penal.

Habida cuenta de lo anterior, no se haría necesaria la forzada formulación del error vencible como “error de punibilidad”, ni se manifestaría el riesgo que conlleva la eventual laguna de punibilidad si el legislador contemplara la comisión imprudente del delito de defraudación tributaria lo que, en la práctica y debido al alto grado de complejidad de la legislación tributaria, resultaría perfectamente plausible.

I.3. El tipo agravado del artículo 305 bis del Código Penal

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre¹¹, vino a reconfigurar el subtipo agravado del delito fiscal, otrora incluido en el artículo 305.1 CP, estableciéndolo en el vigente artículo 305 bis:

“1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación:
 - de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito.
 - De la cuantía defraudada.
 - Del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305”. En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable, durante el período de cuatro a ocho años:

- la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas.
- La privación del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social.

En virtud del mismo se prevé que, en caso de concretarse cualquiera de las conductas por él previsto, haya de operar el subtipo cualificado. En tal supuesto, se prevé un agravamiento de la pena consistiendo la misma en “pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada”. Por consiguiente y, al contrario que en el tipo básico, no se

¹¹ Ley Orgánica 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.

contempla la condonación de la multa por haberse producido la regularización de la situación tributaria.

Asimismo, se fija la cuantía de 600.000 euros para considerar la agravación de especial trascendencia y cuya determinación, establece el preámbulo de la LO 7/2012, atiende a la establecida por la STS 31/2012, de 19 de enero. Además, especialmente relevante, a los efectos de la prescripción del delito, resulta que el límite superior de la pena de prisión se sitúe en los 6 años, de conformidad con el artículo 131.1 CP, lo cual encuentra plena justificación de conformidad con el mayor desvalor cometido. Sin embargo, atendiendo al plazo de prescripción de 4 años contenido en el artículo 66 LGT, se produce un desfase de 6 años entre ambos órdenes vulnerándose el principio de legalidad y operando de manera desigual respecto de las partes de la relación jurídico-tributaria, en el sentido de que el contribuyente sólo dispondrá de 4 años para hacer valer sus derechos, como puede ser la percepción de ingresos indebidos, mientras que la Administración podrá valerse del plazo de 10 años en cuanto a cualquier reclamación tributaria hacia el contribuyente.

Capítulo Segundo: Aproximación a la figura del asesor fiscal y su eventual intervención delictiva

II.1. La actividad desempeñada por el asesor fiscal

La definición general de asesor contenida en el diccionario de la RAE¹² es, en su acepción primera, aquel “que asesora”. En su acepción segunda, “dicho de un letrado: que, por razón de oficio, debe aconsejar o ilustrar con su dictamen a un juez lego”, la RAE realiza un esfuerzo de concreción al respecto, si bien ésta no se puede considerar ajustada a la figura del asesor fiscal. Por ello y careciéndose de regulación legal al respecto, se habrá de proceder a un detallado análisis de las actividades por él desarrolladas en aras de alcanzar una definición precisa del profesional tributario. Sólo en su virtud, se conseguirá abordar con garantías lo relativo a su responsabilidad penal como autor o bien como partícipe del delito de defraudación tributaria.

El CP prevé numerosas conductas típicamente realizables por asesores de toda índole, independientemente de que para su materialización se requiera una cualificación concreta. Piénsese, a modo de ejemplo, en sanitarios, juristas, economistas, informáticos, vendedores, etcétera. En la asesoría impartida por todos ellos podemos identificar rasgos comunes como son la provisión de información sobre un determinado asunto previendo diversos escenarios, exhortar al seguimiento de una determinada línea estratégica proveyendo de los medios adecuados para tal fin y, eventualmente, tomar partido en la ejecución de la actuación.

Los referidos elementos definitorios de la asesoría profesional plantean, tangencialmente, las mismas dificultades respecto de la Parte general penal. Sustancialmente, se verán implicadas la imputación objetiva, el dolo e imprudencia, los errores de tipo y de prohibición, así como la autoría y participación. Sin embargo, aquellas profesiones para cuyo ejercicio se requieran determinadas cualidades supondrán un incremento en sede de delitos de comisión

¹² <https://dle.rae.es/asesor>

imprudente lo cual cobra especial relevancia en torno a la figura del asesor fiscal en ausencia de ley que regule el acceso a una profesión a la que, debido a la elevada complejidad técnica del Derecho tributario, se le presume un alto grado de pericia y especialización.

En atención de la actividad específica desarrollada por el asesor fiscal, es claramente apreciable que este, en virtud de las diversas funciones que ejerce y a cuya exposición se procederá *ut infra*, se encuentra íntimamente ligado con la relación jurídico-tributaria que mantiene el contribuyente con la Hacienda Pública, la cual se encuentra regida por el principio de autonomía privada. En consecuencia, será plenamente legítima la aspiración del contribuyente de pretender la optimización fiscal, traducida en ahorro tributario, siempre que la misma no exceda de los límites que la Ley le impone (ALONSO GONZÁLEZ 2008). Consecuentemente, la planificación fiscal variará en función de los riesgos asumidos por el contribuyente, con la consecuencia de que, a mayor riesgo, mayor ahorro fiscal, pudiendo su pretensión ahorrativa conducirlo a incurrir en delito o sanción administrativa, en función de la cuantía defraudada supere o no los 120.000 euros.

Adicionalmente, a la ponderación riesgo-beneficio, constituye el factor interpretativo de la legislación tributaria el otro aspecto que condiciona la planificación fiscal pretendida por el sujeto. En efecto, entre ambos actores de la relación jurídico-tributaria, Hacienda Pública y contribuyente, existe un conflicto de intereses traducido en la actividad recaudatoria de la una y el pretendido ahorro del otro. Se trata de una relación manifiestamente desigual en donde el principio de seguridad jurídica ha de informar, en todo caso, la actuación del contribuyente y, máxime, cuando esta puede conllevar el reproche penal, naturalmente caracterizado como *ultima ratio* de protección de los bienes jurídicos.

Parece razonable cuestionar el pleno ejercicio del principio de seguridad jurídica en materia fiscal debido a su alta complejidad técnica, así como al consabido fenómeno de la progresiva privatización de la gestión tributaria, el cual impone la autoliquidación de tributos por parte del contribuyente. Tal tendencia redundará, irremediablemente, en el manifiesto incremento de los deberes de información y colaboración con la Agencia Tributaria. De conformidad con lo anterior, parece razonable suponer que el contribuyente pudiera no sentirse plenamente amparado por el principio de seguridad jurídica, generándosele indefensión y recurriendo, consecuentemente, a los servicios del asesor fiscal en aras de alcanzar el correcto y completo cumplimiento de sus obligaciones para con la Administración.

Habida cuenta de lo anterior, procede cuestionar la progresiva estigmatización que la figura del asesor fiscal viene sufriendo por parte del imaginario colectivo, que lo contempla como un profesional que, valiéndose de su elevada cualificación técnica, idea complejos mecanismos de los cuales se sirvan sus clientes para defraudar al fisco. Tal prejuicio se antoja, a todas luces, injusto respecto de un gremio insustituible para el correcto funcionamiento del sistema y cuya principal función social consiste en la divulgación, esto es, erigirse en una suerte de puente que equilibre las fuerzas en el marco de la desigual relación entre Administración y contribuyente, redundando en beneficio de ambas partes. Así, la creciente presión fiscal y la anteriormente referida tendencia a la progresiva privatización de la gestión tributaria, vienen a prescribir su conveniente auxilio. De otro modo, se podría incurrir en el riesgo de estar sometido al pago del denominado “impuesto sobre los tontos”¹³.

Superada la introducción preliminar al respecto, procede observar que la figura del asesor fiscal carece de regulación normativa en España, siendo escasos los preceptos que aluden a la misma. Hemos de atender a los artículos 46.1¹⁴ y 46.2¹⁵ LGT para identificar la primera referencia normativa al respecto. Además, la Ley del Procedimiento Común de las Administraciones Públicas¹⁶ enuncia, en su artículo 53.1.g), que “los interesados en un procedimiento administrativo tienen derecho: (...) a actuar asistidos de asesor cuando lo consideren conveniente en defensa de sus intereses”. Por último, cobra especial relevancia el artículo 37.5.e) del derogado Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos

¹³ Según FERREIRO LAPATZA (2003, p. 11), “sólo pagan impuestos los tontos. Impuestos, pues a los tontos, entendiéndolo por tales a los ciudadanos medios, medianamente decentes y honrados que pagan, espontáneamente, los impuestos conforme a sus reglas más generales, sin buscar los miles de pies que, sin duda, tiene el gato encerrado en el ordenamiento fiscal”.

¹⁴ El artículo 46.1 LGT señala: “Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”.

¹⁵ El artículo 46.2 LGT señala: “para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente”.

¹⁶ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

de aplicación de los tributos¹⁷ sancionado en 1977, al recoger, de manera genuina hasta la fecha, la definición de asesoría profesional como aquellos que “con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera”. Sin embargo, tal precisión no se vino a recoger por el RGIT vigente¹⁸.

En efecto, sorprende la ausencia de regulación legal de una profesión de tal calado social asumiéndose que, de producirse, se ofrecería al contribuyente certidumbre acerca de la idoneidad del profesional en que se estuviera depositando la enorme responsabilidad que supone estar al corriente de las obligaciones tributarias y cuya contravención puede acarrearle graves consecuencias administrativas y, eventualmente, penales. En consecuencia, se han conformado diversas agrupaciones profesionales para cuyo ingreso se requiere estar en posesión de ciertos atributos y que vienen a conformar una suerte de colegios profesionales de facto. De entre ellos, destacan la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) y el Registro de Economistas y Asesores Fiscales (REA).

En la doctrina, no falta quien justifica lo anterior aduciendo que la gran diversidad de funciones desempeñadas dificultaría la reglamentación y configuración de principios informadores (CHICO DE LA CÁMARA 1998), o bien que el auxilio por parte del asesor fiscal es meramente facultativo para el contribuyente (SÁNCHEZ PEDROCHE 2007). Sin embargo, resulta evidente que lo propio conlleva consecuencias sociales perversas, tales como el intrusismo profesional derivado de que el único requisito para el acceso a la profesión sea cursar alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA).

Efectivamente, las funciones del profesional de la asesoría fiscal son diversas y pueden englobarse en actividades de asesoría, representación y otras actividades ejecutivas de planificación fiscal. Comprenden la asesoría el suministro de información y consejo suponiendo este último la más relevante a los efectos que motivan el presente trabajo por la correlación que el mismo guarda con la manifestación de los errores de tipo o de prohibición, aunque cabe destacar que el mero consejo no habrá de considerarse relevante en cuanto a la

¹⁷ Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

¹⁸ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

toma de decisión del aconsejado, que resultará el último responsable de sus actos. Respecto de la actividad de representación, esta podrá operar con diferentes intensidades en función de la manifestación de voluntad del asesorado. En alusión a la tercera función del asesor fiscal, las actividades ejecutivas de planificación fiscal suponen, esencialmente, brindar al asesorado las vías de ejecución de la estrategia ideada lo cual, de ejecutarse *manu propria* por parte del asesor, cobra especial relevancia en sede de autoría y participación del mismo, tal y como se desarrollará *ut infra*.

II.2. La autoría y participación en el Código penal español

En materia de autoría, el Código penal español no se decanta por ninguna concepción en particular, lo cual ha motivado un importante debate doctrinal plenamente vigente que atiende, en primer término, a la admisión de la diferenciación de autor y partícipe y, subsidiariamente, a los mecanismos requeridos para la contemplar los actos del *extraneus*¹⁹ como de autoría o bien de participación.

El concepto unitario de autor parte de la teoría de la equivalencia de las condiciones para negar la separación entre autor y partícipe del delito, concibiendo como autor a todo aquel al que, siéndole el resultado objetivamente imputable, interviniere en el tipo. De esta forma, lo que subyace a esta teoría es el origen causal no contemplándose vínculo de accesoriedad alguno respecto de las diversas responsabilidades propias de los diferentes participantes en el hecho típico. Se aduce por parte de sus partidarios que esta concepción de autor viene a colmar las lagunas de punibilidad inherentes a la concepción restrictiva, conllevando lo mismo el indeseable efecto de atribuírsele al juez la imposición de penas individualmente y en atención a la relevancia de la actuación particular inobservándose así las formas de participación en el delito contempladas por el Código penal (DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO 1991). Se ha criticado además que el concepto unitario puro de autor es contrario al principio de legalidad en tanto en cuanto, de atenderse únicamente a la teoría de la equivalencia de las condiciones, se estarían contraviniendo las exigencias de determinación y taxatividad, propias del referido principio y en contraposición al concepto unitario formulado por otro sector

¹⁹ El *extraneus* es concebido como aquel sujeto que no ostente las cualidades o condiciones requeridas por el tipo penal para ser considerado autor de delito especial.

doctrinal que vienen a incardinar la imputación objetiva al concepto unitario de autor, superándose la concepción meramente causalista. También ha generado dudas el concepto unitario de autor al considerarse que la amplia punibilidad que propugna excede los principios de intervención mínima y última *ratio* del Derecho penal.

De otra parte, el concepto restrictivo de autor es el aceptado por la práctica totalidad de la doctrina y jurisprudencia española y, en su virtud, se diferencia entre las conductas de cada sujeto integrador del hecho delictivo ateniéndose a la relevancia de sus respectivas aportaciones al mismo. Así, se distingue como autores a aquellos que incurrieren en el tipo nuclear del injusto principal. En cambio, se considerarán partícipes los que realizaren aspectos complementarios al tipo delictivo, viéndose así inmersos en alguna de las causas de extinción de punibilidad contemplados por el Código penal. Consecuentemente, la condición de partícipe parte de la premisa de la existencia de autor, de conformidad con el principio de accesoriadad, erigido como piedra angular de la concepción restrictiva de autor.

De lo anterior se puede constatar que, si bien la concepción unitaria de autor contempla a todo aquel que interviniere en el tipo delictivo como autor en calidad de *intraneus*²⁰, la concepción restrictiva distingue al autor como *intraneus* mientras que al partícipe como *extraneus*. No obstante, en sede de determinación de la pena tal distinción no opera en la práctica en atención a la equiparación contemplada por el Código penal respecto de las penas del inductor y del cooperador necesario respecto a la merecida por el autor. Como consiguiente efecto de lo anterior, se habrá de imponer la misma pena a todos los sujetos involucrados en la realización del tipo delictivo, independientemente de haberse acogido el concepto unitario o restrictivo de autor. Sin embargo, se ha de admitir la prevalencia de este último conforme al tema que fundamenta este trabajo puesto que, como se expuso *ut supra*, se asume el delito de defraudación tributaria como delito especial lo cual fundamenta la coexistencia de las figuras del *intraneus* y *extraneus*.

Por último, el concepto extensivo de autor se fundamenta por parte de sus defensores en la necesidad de adaptar el concepto unitario al Derecho positivo, dado que el Código penal contempla las diferentes figuras de partícipe. Al igual que en el concepto unitario de autor, se

²⁰ El *intraneus* es entendido como aquel sujeto que ostente la cualificación necesaria para la comisión de un delito especial.

equipara cualquier forma de participación de todos los intervinientes en el tipo en la categoría de autor partiéndose de la base de la teoría de la equivalencia de las condiciones, que atiende a la causalidad. La operación mental de la que se sirve esta teoría para diferenciar al autor del partícipe consiste en atribuir la autoría a todo aquel que estuviere inmerso en el proceso causal que desembocara en la producción del tipo concibiéndose al partícipe, de otra parte, como aquel sujeto cuya conducta fuera subsumible en alguna de las formas de intervención eventualmente contempladas por el precepto legal (DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO 1991).

Este autor distingue entre concepto extensivo-objetivo y extensivo-subjetivo del autor. Así, el concepto extensivo-objetivo de autor atenderá a la concreta peligrosidad de las diversas conductas respecto al bien jurídico protegido considerando como autor a quien atente gravemente contra el mismo, y como cómplice a quien cuya conducta lo ataque con menor intensidad. En cambio, el concepto extensivo-subjetivo de autor considera a autor y partícipe a quienes actúen con ánimo de autor o de partícipe, respectivamente y en base a lo cual se han de invocar las teorías del dolo y del interés. Según la teoría del dolo, actuará con ánimo de autor quien lo haga de forma autónoma y sin dejarse influir por más voluntad que la propia mientras que se actuará con voluntad de partícipe quien supeditara su propia voluntad a la de otro. En cambio, conforme a la teoría del interés actuará con voluntad de autor a quien interesa la concreción del hecho delictivo mientras que actuará con voluntad de partícipe el que obrará conforme a un interés ajeno.

Interesa en este punto resaltar que, de las tres teorías expuestas, la concepción restringida de la autoría se antoja como la más idónea respecto de los delitos especiales, de entre los que se encuentra el delito de defraudación tributaria. Ahora bien, la doctrina ha propuesto diferentes teorías diferenciadoras respecto de la concepción restrictiva de autor. Se trata de la teoría objetivo-formal, las teorías objetivo-materiales, la teoría del dominio del hecho y la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho, siendo esta última por la que se decantará el presente trabajo en sede de autoría y coautoría en el delito de defraudación tributaria por parte del asesor fiscal, tal y como se expondrá *ut infra*.

La teoría objetivo-formal, imperante en España y Alemania hasta finales del s. XX, inobserva el elemento subjetivo para discernir entre autor y partícipe y, a la vez, no aporta materialmente criterio alguno para subsumir una acción como de autoría para lo cual únicamente atiende al tipo penal para tal menester, concibiéndose como autor al que ejecutare,

parcial o totalmente, el hecho típico (GIMBERNAT ORDEIG 1966). De esta forma, esta teoría resulta más respetuosa que las teorías unitarias en lo relativo al principio de legalidad.

Sin embargo, se ha criticado que en su virtud no se puede alcanzar la distinción entre autoría mediata y coautoría. Además, tampoco convence que ante la eventual existencia de acciones ejecutivas diversas todas ellas se hayan de ser observadas por la norma típica de igual manera con el indeseable efecto de asemejar las acciones típicas con las atípicas. Conscientes de las carencias de la teoría, se vino a ampliar la exigencia para determinar la autoría determinándose como autor al que realizare la acción típica, no bastando así la mera acción ejecutiva. También la versión moderna de la teoría objetivo-formal fue criticada en atención a su ineficacia respecto de los delitos de resultado, los cuales no describen las modalidades de acción y además, conforme a aquellos delitos cuya comisión contempla varias acciones típicas realizables por diversos sujetos dificulta delimitar cuál es la conducta nuclear de desvalor del acto (DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO 1991).

Las teorías objetivo-materiales, por su parte, coinciden con las objetivo-formales al no atender al fuero interno de los intervinientes en un delito para delimitar su autoría, si bien se distancian de aquéllas en tanto en cuanto tratan de identificar la diferencia entre autoría y participación basándose en razones sustantivas. Se asemejan a la concepción unitaria de autor al abrazar el criterio causal si bien lo extienden más allá de la teoría de la equivalencia de las condiciones exigiéndose condiciones vinculadas de manera directa con la comisión del delito. Sin embargo, la mayor rigurosidad causal no ha evitado que se aduzcan conforme a esta teoría críticas análogas a las vertidas en relación al concepto unitario de autor.

Así, se ha venido considerando que las teorías objetivo-materiales vulneran, acaso en menor medida, los principios de determinación, taxatividad y legalidad que han de presidir el Derecho penal. De otra parte, se ha concluido la necesaria recurrencia a conceptos extrajurídicos extraños a la tipicidad en aras de delimitar las figuras de autor y partícipe, admitiéndose tan sólo su carácter indiciario que vendría únicamente a complementar la concreción de la justicia material, pero resultaría del todo insuficiente en la jurisdicción penal.

La teoría del dominio del hecho, imperante en la actualidad en España y Alemania, viene a complementar las anteriores imponiendo atender a la conciencia o finalidad del interviniente en el hecho delictivo para considerarlo como autor del tipo. Dispone ROXIN que se ha de determinar como autor al que decidiera el acontecer típico con su actuación, con la

consecuencia de la generación del resultado delictivo. Así, se parte de la premisa inicial de la existencia de una figura central inherente a todo delito y a partir del cual se habrá de configurar los elementos del tipo y singularizar, eventualmente, los demás intervinientes en el hecho delictivo.

Con todo, se ha de atender a la concreción de determinadas circunstancias para atribuirle a un individuo la calificación de autor, a quien se exige ser conocedor de las condiciones objetivas que lo ubican como figura central y además que éste desee materializarlas, en lo que constituye el contenido subjetivo de esta teoría. En aras de delimitar la consideración de figura central se alude a la operación mental de supeditar la producción del resultado delictivo a la contribución del interviniente. De esta manera, de prescindirse singularmente de esta última y no generarse el resultado del delito, procederá la consideración de autor respecto del interviniente, atendiendo al denominado “dominio negativo” del hecho. Entonces, subyacen tres manifestaciones -tantas como formas de autoría- a la teoría del dominio del hecho (ROXIN 2000):

- El dominio de la acción (autoría individual),
- El dominio de la voluntad (autoría mediata)
- El dominio funcional (coautoría).

Cabe destacar acerca de esta teoría que, aún encontrando gran acogida doctrinal y jurisprudencial hasta la actualidad, adolece de las carencias aducidas por la doctrina, en cuanto a su faceta formal, aludidas *ut supra* en sede de las teorías objetivo-formal y subjetivo-formal. Respecto a la subjetividad inherente al dominio del hecho, sus críticos destacan la complicación que supone, en cuanto a hechos imprudentes, distinguir al autor del partícipe lo que se termina traduciendo en la consideración de autor al que incurriere en los mismos manifestándose así una suerte de concepto unitario de autor (DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO 2004).

11.2.1. La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho en supuestos de responsabilidad penal del asesor fiscal en la defraudación tributaria

La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho tuvo como autor a LUZÓN PEÑA y ha sido completada por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, entre otros. En ella, se abraza el concepto

restrictivo de autor, que viene a diferir con el concepto unitario y a contraponerse con el concepto extensivo.

La teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho se vino a formular tomando ciertas bases de la teoría del dominio del hecho y como respuesta a la problemática derivada de la misma para distinguir entre autor y partícipe en los delitos imprudentes. De tal manera, se supera la teoría del dominio del hecho, constituyéndose la teoría de la determinación objetiva y positiva como una teoría autónoma que atiende tanto a los delitos dolosos como a los delitos imprudentes. Para tal efecto, esta teoría transforma el dominio negativo del hecho en dominio positivo y, de otra parte, el dominio objetivo-positivo es concebido como el dominio objetivo del hecho.

La asunción del dominio positivo del hecho conlleva el rechazo del dominio negativo como pretexto único para fundamentar la autoría exigiéndose al agente una posición, determinada y determinable, de dirección o de control sobre la generación del hecho delictivo (LUZÓN PEÑA 1989). En segundo término, el objetivo-subjetivo propio de la teoría del dominio del hecho se torna en dominio objetivo propiamente dicho en tanto en cuanto, para superar las dificultades de subsunción de los delitos imprudentes, se atiende únicamente a la posibilidad de que la acción sea lo suficientemente relevante para la concreción del resultado, independientemente del *animus* del que la ejerce y atendiendo únicamente a criterios objetivos (DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO 1991). Así las cosas, se concebirá como autor al que llevare a cabo una conducta que se correspondiera de manera más fiel con la que el tipo penal proscribiera o, en otras palabras, quien realizará la acción típica nuclear determinando el “sí” y el “cómo” del hecho típico (LUZÓN PEÑA 1989).

Conviene finalmente sintetizar las ideas anteriormente expuestas en sede de autoría, respecto del delito de defraudación tributaria:

- En primer lugar, se requeriría la identificación de la vulneración del deber extrapenal que fundamenta el artículo 305 del Código penal.
- Determinado lo anterior, en aplicación de la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho, procedería analizar la eventual autoría del agente que hubiere llevado a cabo la conducta en cuestión.
- Constatada la autoría y partiendo de su concepción del delito de defraudación tributaria como delito especial, se precisará que el autor ostente cierta cualificación

formal que lo convierta en *intraneus*, habida cuenta de haber decidido y conformado el hecho típico.

- Delimitados los autores, procederá identificar a los demás intervinientes e imponerles responsabilidad penal en calidad de partícipes a aquellos que satisficieran los requisitos derivados del principio de accesoriedad limitada de la participación (PEÑARANDA RAMOS 1990).
- Por último y atendiendo al plano subjetivo, habrá de estar al desvalor subjetivo de la conducta de cada uno de los intervinientes en aras de determinar si esta fue dolosa o imprudente, acarreado la imprudencia su impunidad habida cuenta de que el delito de defraudación tributaria únicamente contempla la comisión dolosa.

II.3. El asesor fiscal como autor de la defraudación tributaria

En contraposición al asesor fiscal, concebido como *extraneus*, revisten la figura del *intraneus* el contribuyente, el retenedor o bien el obligado a efectuar ingresos a cuenta. Para la concreta delimitación de la relación tributaria y de las consustanciales obligaciones -formales y materiales- derivadas de la misma, habrá que estar a la concreta normativa reguladora de cada tributo. Respecto del vínculo existente entre ambas figuras, rige la voluntariedad respecto de la representación del *intraneus* quien delega la satisfacción de las obligaciones tributarias en el *extraneus* sin operar requisito alguno al respecto, más allá del deber de acreditar la representación mediante cualquier medio admisible en Derecho o bien, en los supuestos tasados por el artículo 45 LGT conferir representación *apud acta* ante el órgano competente. Así las cosas, para determinar la autoría del asesor fiscal respecto del delito de defraudación tributaria se exigirá que se ostente la posición de representante y, en su virtud, que se le hubiera encargado válidamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales o materiales.

Siguiendo la línea argumental adoptada en el presente trabajo, en el que se ha contemplado al de defraudación tributaria como delito especial propio, se ha de acudir al artículo 31 del Código penal en aras de considerar al asesor fiscal como aquel *extraneus* que, a título de autor, ejecuta el elemento nuclear contenido en el tipo. El referido precepto opera para conferir al Ordenamiento Jurídico-penal la posibilidad de atribuir la autoría delictiva al que actuare en lugar de otro, salvándose así una laguna de punibilidad que, de otra manera, imperaría en

gran medida en sede de los delitos económicos. En efecto, se trata de una previsión legal expresa necesaria para extender la autoría a los sujetos en que no concurrieran los requisitos exigidos por el tipo (GRACIA MARTÍN 1985). Entonces, se habilita al asesor fiscal para actuar en calidad de autor del delito de defraudación tributaria cuando materialmente contraviniera el tipo, en representación del *intraneus*. Así, el vigente Código penal, con la introducción del artículo 31, vino a establecer dos importantes modificaciones en relación a la cláusula del actuar en nombre de otro. De tal forma, se extendió la *ratio legis* bien a los que actuaren como representantes de personas físicas bien en representación de jurídicas o como administradores de hecho o de derecho, adaptando el precepto a la realidad del tráfico jurídico-económico.

El tenor literal del artículo 31 del Código penal ha suscitado debate doctrinal respecto a si los delitos especiales impropios se pueden subsumir en el mismo. En este sentido, se constituye en mayoría el sector doctrinal que limita la aplicación de la cláusula del actuar en nombre de otro a los delitos especiales propios, en aras de la evitación de indeseadas lagunas de punibilidad y aduciéndose el válido argumento de que todo delito especial impropio es perfectamente subsumible en el tipo común, siendo perfectamente plausible la atribución de responsabilidad a título de autor al que llevara a cabo la conducta desvalorada.

De esta manera, se encuentra respuesta a situaciones derivadas de delito especial propio a cuyo autor material no pudiera observársele la autoría por no ostentar la cualificación exigida por el tipo ni, de otra parte, la participación, de conformidad con el principio de accesoriadad limitada. Interesa en este punto resaltar que la aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro no impone la necesaria inactividad del representado siendo de necesaria aplicación la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho para concluir el grado de participación de cada uno de los agentes, lo que llevará a diferenciar materialmente su eventual autoría y participación.

La efectiva transmisión al asesor fiscal o *extraneus* de la cualificación necesaria que impone todo delito especial en sede de autoría, será observada en función de la concepción que se sostenga acerca de la categorización de los delitos especiales propios y variará en función de si éstos son asumidos en función a la teoría de la representación, del dominio del hecho o bien si son contemplados como delitos mixtos:

- Teoría de la representación: la transmisión se efectuará en atención al válido e integral nombramiento del asesor fiscal como representante. Esta perspectiva meramente formal no atiende a la efectiva contribución del *extraneus* al hecho delictivo.
- Teoría del dominio del hecho: independientemente del completo y correcto nombramiento del representante, la transmisión operará en tanto en cuanto el *extraneus* hubiere contribuido con su actuar a la realización del tipo.
- Delitos especiales propios como delitos mixtos: supedita al caso concreto la aplicación de una de las teorías anteriores.

De la anterior categorización se puede concluir la necesaria concurrencia de las exigencias propias de las teorías de la representación y del dominio del hecho. Así las cosas, para atribuirle la autoría del delito de defraudación tributaria al asesor fiscal, este habrá de encontrarse en la efectiva posición de representante y, de otra parte, ejecutar materialmente los actos nucleares de la defraudación penalmente desvalorada. En este sentido, procederá efectuar, conforme al caso, una labor de interpretación conforme al fundamento material de restricción de la autoría (FRANCÉS LECUMBERRI 2017).

En suma, se puede concluir que el al asesor fiscal como representante de una persona física se le podrá atribuir el delito de defraudación tributaria en calidad de autor, conforme a la cláusula del actuar del otro proclamada por el artículo 31 del Código penal, cuando concurren dos requisitos. En primer lugar, que hubiere determinado el hecho, objetiva y positivamente, habida cuenta de haber determinado el “sí” y establecido el “cómo” de la realización del tipo penal.

En segundo término, habrá de habersele encomendado, legítimamente y con poder suficiente, la tarea de cumplir con la obligación tributaria. No obstante, el ámbito de actuación del asesor fiscal no se limita a la sola representación jurídico-tributaria de la persona física, pudiendo éste, más allá de la voluntariedad, representar a personas jurídicas, actuar en representación de personas con la capacidad judicialmente modificada, como representante de entes sin personalidad jurídica y, de otra parte, actuar en posición de sustituto del contribuyente.

La cuestión de la autoría en los delitos de defraudación tributaria de las personas físicas laboralmente dependientes de las personas jurídicas que incurrieren en aquéllos encuentra fundamento en la realidad del mundo empresarial contemporáneo que impone, de acuerdo

al tamaño de ciertas organizaciones, atender a los principios de jerarquía, especialización, división y descentralización del trabajo, y distribución funcional. Tal operatividad resulta relevante en aras de determinar si, cometido el delito de defraudación por parte de la persona jurídica-*intraneus*, éste se puede atribuir al asesor fiscal, concebido como persona física-*extraneus*. Sin embargo, nada obsta para aplicar los criterios requeridos para la atribución del delito de defraudación tributaria al representante de la persona física: que se hubiera determinado objetiva y positivamente el hecho, ostentándose además la representación voluntaria de derecho, *ex ante* o bien *ex post* en virtud del artículo 45.7²¹ LGT, quedando entonces supeditada a la subsanación de la prueba de representación, la aptitud de la representación formal (GARCÍA CAVERO 1999).

Así, no procederá la concepción del asesor fiscal como autor del delito de defraudación tributaria que se configurare como mero “representante de hecho”, sin cumplir con el requisito de representación frente a la Administración. Además, se requerirá la ostentación material del estatus de representación de la persona jurídica tal y como ha venido determinando reiterada jurisprudencia menor²². No obstante, se antoja improbable que el asesor fiscal pueda actuar como mero administrador de hecho en atención a su alto grado de cualificación en materia tributaria.

Tal y como se adelantó *ut supra*, el asesor fiscal puede ostentar representación que difiere de la voluntaria. No se profundizará en exceso, si bien conviene aludir a tres categorías en virtud de las cuales se puede atribuir la autoría en sede de delito de defraudación tributaria. Así, se podrá aplicar el actuar en nombre de otro al representante legal de las personas con capacidad modificada judicialmente, de conformidad con el artículo 45.1 LGT²³. Otra forma de representación es la ostentada sobre entes sin personalidad jurídica, a tenor de lo establecido

²¹ Dispone el artículo 45.7 LGT: “la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente”.

²² En este sentido: SAP Ávila 140/2001, de 2 de octubre; SAP Cádiz 312/2002, de 4 de octubre.

²³ El artículo 45.1 LGT dispone que “por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales”.

por los artículos 45.3²⁴ y 35.4²⁵ LGT, a cuyo titular le será de aplicación la cláusula del actuar en lugar de otro, siempre y cuando aquel ostentara personalidad jurídica. Por último, cabe la actuación del asesor fiscal como sustituto del contribuyente ostentando el mismo la posición de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, tal y como se desarrolló *ut supra* y en cuya virtud pudiera ser observado como autor derivado en los casos que contemplen legalmente la figura del sustituto.

Por fin, la autoría del delito de defraudación tributaria podrá configurarse de diversas maneras respecto del obligado tributario-*intraneus* y asesor fiscal como representante-*extraneus*. Entonces, habrá de atenderse a los supuestos de cointervención articulada en virtud de la naturaleza de la relación mantenida entre ambos agentes. Así las cosas, el asesor fiscal podrá actuar de forma autónoma, actuar siendo inducido o ayudado por el asesorado o bien, verse instrumentalizado por este último.

De incurrirse en delito de defraudación tributaria fruto de la desobediencia del asesor fiscal respecto del encargo de su cliente de obrar dentro de los límites que impone la normativa tributaria, el profesional responderá en calidad de autor único e inmediato (DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO 1995). De otra parte, si el representado indujere al profesional a incurrir en la defraudación tributaria manteniendo este último el dominio sobre el hecho, procederá aplicar la cláusula del actuar en lugar de otro respecto del asesor fiscal mientras que el obligado tributario responderá en calidad de inductor.

Si la actuación del cliente fuera auxiliar al asesor fiscal proporcionándole los medios materiales para la realización del tipo -piénsese en la celebración de contratos en fraude de ley o en el falseamiento contable-, el asesor fiscal respondería como autor inmediato unipersonal mientras que el obligado tributario lo haría como cómplice o cooperador necesario, en virtud de su contribución al hecho.

²⁴ La LGT, ex. artículo 45.3, prevé la representación de los entes sin personalidad jurídica estableciendo que “por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes”.

²⁵ 35.4 LGT: “tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

Tampoco es descartable contemplar la coautoría cuando la intervención de ambos agentes resultare esencial respecto de la defraudación por ambos acometida. No obstante, atendiendo a la jurisprudencia, se viene observando como habitual la confusión entre coautoría y cooperación, aduciéndose los rasgos diferenciadores de aquella para definir a esta última, fenómeno acaso debido a la reminiscencia de la errónea redacción del artículo 14.3^o²⁶ del preconstitucional Código penal de 1973 (DE LA MATA BARRANCO 2020). Caso distinto sería el referido a la instrumentalización del profesional por parte del cliente, bien mediando engaño, bien coacción, en cuyo caso se podría asumir la autoría mediata del obligado tributario, siempre en virtud del artículo 31 CP (HERNÁNDEZ PLASENCIA 1996).

II.4. El asesor fiscal como partícipe de la defraudación tributaria

La figura de participación delictiva prevista por el Código penal español permite, en estricta asunción de los principios de índole garantista propias del Derecho penal, la imputación del delito de defraudación tributaria al asesor fiscal, aún concibiéndose aquél como delito especial propio y asumiéndose la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho, con la consecuente restricción del círculo de autores. Serán calificadas como “de participación”, aquellas conductas de los intervinientes en el hecho delictivo, no habiéndoseles podido atribuir la autoría del mismo, habida cuenta de no haber acometido la acción típica nuclear no determinándose, por tanto, objetiva y positivamente el hecho.

En sede de delito de defraudación tributaria, la configuración sostenida en el presente trabajo como delito especial propio impone la exclusión de la autoría mediata o coautoría, recurriéndose a la figura de la participación para, en calidad de inductor o cooperador necesario, equiparar eventualmente la pena del asesor fiscal-*extraneus* a la del autor. De tal forma, la participación delictiva contribuye a evitar lagunas de punibilidad cuando no fuera realizable la transmisión de la cualidad requerida por el tipo especial propio y, en consecuencia, no pudiera operar la extensión de la autoría en virtud de la cláusula del actuar en lugar de otro.

²⁶ 14.3^o CP (1973): “Se consideran autores: los que cooperan a la ejecución del hecho con un acto sin el cual no se hubiere efectuado”.

El *extraneus* es ajeno a la cualidad personal inherente al contribuyente de ostentar la titularidad de la obligación tributaria. No obstante, la doctrina mayoritaria les reconoce la aptitud para participar, accesoriamente, en los delitos especiales. Tal responsabilidad accesoria le impone que realice por él mismo el tipo del injusto y, concurrentemente, que el autor despliegue una conducta típicamente antijurídica (PEÑARANDA RAMOS 1990). Consecuentemente, el reproche penal por participación requerirá el mismo título de imputación respecto de autor y partícipe, castigándose a este último por haber facilitado al autor lesionar el bien jurídico protegido (LÓPEZ PEREGRÍN 1997).

Tal y como se expuso en el apartado desarrollado *ut supra*, la aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro no reviste complicaciones, siempre y cuando se hubiere producido la efectiva transmisión de la especial cualidad exigida por el tipo al asesor fiscal-*extraneus* y habiéndose constatado su representación, formal y material, respecto del contribuyente-*intraneus*. Empero, puede resultar más complejo acreditar la referida transmisión cuando el asesor fiscal desempeñe sus labores en el seno de una persona jurídica. En este sentido, la jerarquía imperante en ciertas organizaciones empresariales y, de otra parte, la división del trabajo, pueden motivar la escisión de los elementos del tipo, derivándose de la misma la atipicidad.

En este punto, se hace necesario concretar la figura del administrador de hecho. Tradicionalmente, se han contrapuesto la concepción mercantilista del término con la penalista, resultando esta más extensiva. La vigente redacción del artículo 236.3²⁷ de la Ley de Sociedades de Capital vino a zanjar la cuestión viniendo a alinearse, más bien, con la doctrina penal. No obstante, resulta conveniente atender a la configuración de cada tipo delictivo en aras de efectuar el oportuno análisis de la responsabilidad penal en el seno de las personas jurídicas, si bien la misma diferirá en función de la concepción que se tenga del delito de defraudación tributaria. Así, de apreciarse el mismo como delito de infracción de deber, se admitirá la participación y no así la autoría. *A contrario sensu*, de concebirse como delito de

²⁷ El artículo 236.3 LSC determina como administrador de hecho “tanto (a) la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad”.

dominio se observará la autoría. Por último, defender el delito de defraudación tributaria como delito mixto implicará el acogimiento de las dos opciones anteriores, según el caso.

Ahora bien, suscita dudas razonables el hecho de que el asesor fiscal, constituido en administrador de hecho, pueda atentar contra el bien jurídico protegido. Para delimitar la cuestión se habrá de proceder a la detallar bien la conducta, bien los intervinientes, susceptibles de atacarlo. Así, el artículo 305 CP impone la correcta liquidación y recaudación de la obligación tributaria. Del tenor literal de los artículos 44 a 47 LGT se puede inferir que el sujeto obligado por la Administración tributaria sólo podrá ser el obligado tributario o su eventual representante, legal o voluntario.

Entonces, el asesor fiscal que desempeñe sus funciones como dependiente de una organización empresarial queda excluido del círculo de autores por no encontrarse habilitado para lesionar directamente el bien jurídico al no realizar, por si mismo, el hecho imponible o el hecho que genere la obligación de pagar a cuenta ni, por otra parte, encontrarse constituido como representante legal o voluntario de la persona jurídica. En consecuencia, únicamente procederá la imputación del asesor fiscal en el ámbito empresarial como partícipe del delito de defraudación tributaria imponiéndose para lo cual la efectiva cumplimentación del requisito de la accesoriedad, en necesaria unidad del título de imputación.

En sede de punibilidad, se contraponen el libre ejercicio de la profesión del asesor fiscal con la pretendida protección del bien jurídico por parte del artículo 305 CP. A este respecto, habrá de atenderse a la neutralidad de la conducta del profesional habiendo de concurrir la misma respecto de los planos objetivo y subjetivo. Objetivamente, será punible la actuación del asesor fiscal cuya actuación o aportaciones faciliten el hecho típico excediendo, además, los límites del legítimo ejercicio de la profesión sobrepasándose el riesgo socialmente tolerable.

De otra parte, se admitirá la punibilidad en el plano subjetivo si el asesor fiscal actuare con dolo directo, aun desempeñando una conducta objetivamente neutra, concibiéndose aquel como la certeza implícita de que la aportación del asesor facilitará al asesorado la comisión delictiva. Por el contrario, mediando dolo eventual se discute si el dolo eventual supone condición de punibilidad existiendo una minoría doctrinal que sostiene la necesidad de atender a las probabilidades que, conforme a los usos sociales, debiera haberse figurado el tributarista en cuanto a la lesión del bien jurídico por medio del cliente (RUEDA MARTÍN 2015).

En efecto, el concepto restrictivo de autor que se deriva de la “teoría de los actos neutrales” impide la limitación a la libertad general de acción que supondría el hecho de reprochar toda conducta lícita que derivare en la probable comisión delictiva de otro. Así, opera el principio de confianza para excluir la posición de garante del asesor fiscal excluyéndose, por tanto, su comisión por omisión, en tanto en cuanto no pasará a conformar el hecho delictivo. En general, a los profesionales no se les impone el deber de evitar la comisión delictiva de clientes o terceros (ROBLES PLANAS 2015).

Entonces, se defiende que la mera puesta a disposición al cliente de los medios para su realización del tipo no constituye condición de punibilidad. Sin embargo, en sede de blanqueo de capitales sí se tiene, entre otros²⁸, al asesor fiscal como garante contemplándose su responsabilidad conforme a las vertientes preventiva, de conformidad con la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, y represiva, en aplicación de los artículos 301 a 304 del Código penal.

Con todo, en aras de delimitar su punibilidad, se hace preciso atender a las formas de intervención del asesor fiscal respecto del obrar principal del asesorado. Así las cosas, la participación en la conducta del obligado tributario (o sus respectivos representantes) puede contemplarse desde las perspectivas psíquica y física. De tal manera, se pueden considerar como aportaciones psíquicas los consejos, la información brindada o las conductas asociadas a la ingeniería fiscal. De otro modo, las aportaciones físicas implican la ejecución material de las psíquicas, como pueden ser la redacción de contratos y estatutos, el falseamiento contable o la confección de las declaraciones tributarias. En segundo término, la intervención del asesor fiscal puede apreciarse en dos momentos diferenciados: uno anterior a la concreción del hecho imponible y el otro dentro del período de liquidación tributaria.

El Código penal, en su artículo 28, asemeja en pena a la autoría, la inducción y la cooperación necesaria. Concurrirá en las tres figuras análogo reproche penal, sin perjuicio de que pudiera operar el artículo 65.3 CP²⁹, que atribuye al juez la facultad de imponer la pena inferior en

²⁸ Se determinan los garantes en el artículo 2.1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

²⁹ Artículo 65.3 CP: “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”.

grado en ciertos supuestos. A su vez, se contempla la figura del cómplice por medio del artículo 29 CP, ordenando el artículo 63 CP la imposición al mismo de la pena inferior en grado. La jurisprudencia³⁰ se ha encargado de establecer la diferencia entre las figuras delictivas del cooperador necesario y el cómplice, concibiéndose en las mismas la participación como esencial o efectiva en la realización del hecho delictivo, respectivamente.

En atención al delito de defraudación tributaria, se considerará inductor al que, sin llegar a ser autor mediato, influya psíquicamente en un sujeto de manera tal que este se configure en autor delictivo. Entonces, el asesor fiscal es inductor en tanto en cuanto haga surgir en su cliente la motivación de cometer el delito. *A contrario sensu*, si el obligado tributario recurrió a los servicios del tributarista con la idea previa de delinquir conforme al artículo 305 CP no podrá apreciarse la inducción respecto de la conducta del asesor fiscal. Se exige, además, dolo directo en la conducta del inductor discutiéndose, en sede de delito de defraudación tributaria, la pertinencia de observar también al dolo eventual dado que ello conllevaría imponer al profesional la perversa carga de acometer un minucioso examen acerca del perfil y motivaciones internas de cada cliente (MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ 1994).

La figura legal de la cooperación necesaria ha supuesto un acierto del legislador en tanto en cuanto permite equiparar con la propia del autor, la pena del que actúe de manera esencial para la comisión delictiva. Respecto de los delitos especiales propios, habilita al juzgador para la observancia de un concepto restrictivo de autor evitando al mismo incurrir en lagunas de punibilidad y condenando en atención a criterios de justicia material.

El cooperador necesario, al contrario que el coautor, no motiva la determinación objetiva y positiva del tipo, pero entre su conducta y la comisión delictiva existe una relación de causalidad física, conforme a la teoría de la *conditio sine qua non* aportando bienes o actividades limitados, de acuerdo a la teoría de bienes escasos de GIMBERNAT ORDEIG, que contribuye satisfactoriamente a la diferenciación entre cooperación necesaria y complicidad. En su virtud, procedería apreciar como cómplice al que aportare a la empresa delictiva bienes o actividades abundantes. Siguiendo a DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO (2002, p. 314) para apreciar la referida escasez, deberán concurrir las siguientes circunstancias:

³⁰ Entre otras, las SSTS 1159/2004, de 28 de octubre; 699/2005, de 6 de junio; 689/2014, de 21 de octubre.

- El palmario componente criminal de la actividad.
- La relación causal entre la conducta y el resultado delictivo.
- Que el obrar cooperador suprima los obstáculos inherentes a la realización delictiva.

Del tercer requisito se puede inferir de la figura del cooperador necesario, el dominio negativo sobre el hecho al proporcionar al autor los medios necesarios para la comisión del tipo estando facultado, además, para desbaratar el plan delictivo.

De otra parte y conforme a la atenuación facultativa del reproche penal contemplada por el artículo 65.3 CP respecto de los inductores, cooperadores necesarios y cómplices, en calidad de partícipes *extraneus*, procederá su plena operatividad conforme a la concepción mantenida en el presente trabajo del delito de defraudación tributaria como delito especial propio. Ello encuentra fundamentación en la menor conexión de los partícipes respecto de la realización típica, aun en unidad de título de imputación.

Capítulo Tercero: Jurisprudencia sobre la responsabilidad del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria

III.1. Consideraciones generales

A partir de la década de los 90 se constata un aumento gradual de los pronunciamientos que, acerca de los delitos contra la Hacienda Pública, vienen realizando los Tribunales españoles y europeos. Se puede intuir que los de los mismos subyace el afán recaudatorio derivado, entre otros, del requerimiento comunitario de estabilidad económica. De esta forma, los órganos judiciales han de resolver cuestiones revestidas de especial dificultad, en atención a la concurrencia de fuentes normativas y a la creciente complejidad de la materia tributaria, en cuya virtud se hace más necesario para el obligado tributario (o sus representantes) recurrir a los servicios profesionales de los asesores fiscales. Ello ha devenido, irremediamente, en el planteamiento de su eventual responsabilidad civil contractual, así como de su responsabilidad penal, cuestión esta última que fundamenta el presente trabajo. Hasta la fecha, el Alto Tribunal ha dictado un total de trece Sentencias en relación con la responsabilidad penal del asesor fiscal por el delito de defraudación tributaria:

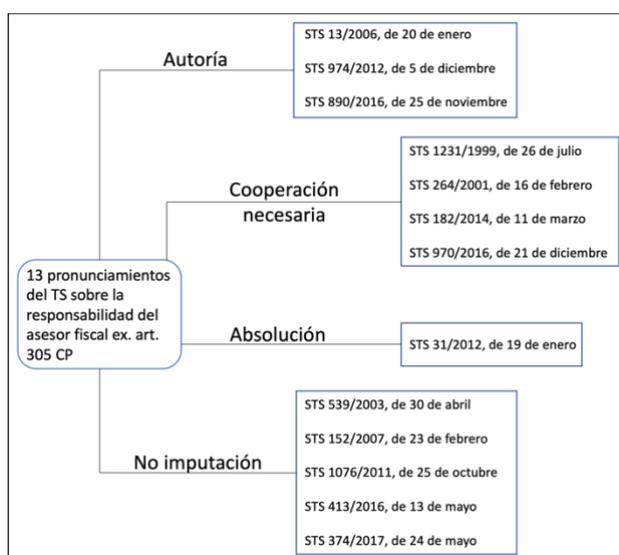


Figura 2: SSTs sobre la responsabilidad penal del asesor fiscal ex. 305 CP (elaboración propia)

III.2. Análisis de las condenas al asesor fiscal como partícipe del delito de defraudación tributaria

La doctrina mayoritaria seguida por los Tribunales respecto de la responsabilidad penal del asesor fiscal conforme al delito de defraudación tributaria es la de calificar su conducta como cooperación necesaria, sin perjuicio de que esta se pudiera subsumir en los supuestos de inducción o complicidad. En esta línea se han manifestado las SSTS 1231/1999, de 26 de julio y 264/2001, de 16 de febrero y 970/2016, de 21 de diciembre cuando, para calificar la conducta del asesor fiscal como de cooperación necesaria han aludido a los fundamentos propios de la teoría de los bienes escasos. En la primera se vino a poner de manifiesto la enorme complejidad que encerraba la ejecución del plan concibiendo la participación del tributarista como “fundamental e imprescindible”. La segunda se enfocó en la circunstancia de la imprescindible actuación del asesor fiscal para que se pudiera producir la comisión delictiva.

De otra parte, la STS 494/2014, de 18 de junio, dirimiéndose la responsabilidad penal de un *extraneus* ajeno a la figura del asesor fiscal, vino a recalcar la idea de que el delito de defraudación tributaria puede ser cometido, a título de partícipe, distinto del obligado tributario, aun concibiéndose como un delito especial propio y en virtud de la aplicación del artículo 31 CP. Habida cuenta de lo anterior, la SAP Logroño 535/2005, de 21 de octubre, llegó al extremo de condenar por cooperación necesaria al asesor fiscal cuando se absolvía al obligado tributario por haber ostentando aquel plenas facultades en representación del cliente, en cuanto a la comisión delictiva.

También vino a calificar la conducta del asesor fiscal como de cooperación necesaria la SAN 3431/2013, de 3 de abril, posteriormente ratificada por la STS 182/2014, de 11 de marzo cuando se invocó la STS 1159/2004, de 28 de octubre, atendiéndose a la causalidad física, en sede de imputación objetiva. Así, se vino a observar la teoría de la *conditio sine qua non*³¹ en aras de condenar al asesor fiscal por el delito de defraudación tributaria.

³¹ STS 1159/2004, de 28 de octubre: “existe cooperación necesaria cuando se colabora con el ejecutor directo aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido”.

Digna de mención es, en este punto, la STS 677/2003, de 7 de mayo, la cual vino a establecer doctrina jurisprudencial acerca de las figuras del cómplice y el cooperador necesario, delimitando sus diferencias. Así las cosas, se dispuso la conducta del cómplice como “secundaria, accesoria o auxiliar de la acción del autor principal” mientras la consideración acerca de la conducta del cooperador necesario fue sentada como esencial para la comisión del tipo.

III.3. Análisis de las condenas al asesor fiscal como autor del delito de defraudación tributaria

En atención al concepto restrictivo de autor inherente a la naturaleza del delito de defraudación tributaria, han sido escasos los pronunciamientos judiciales que han atribuido la autoría delictiva al asesor fiscal. En este sentido, la STS 13/2006, de 20 de enero, vino a desestimar la pretensión del recurrente, ratificando su autoría. Conforme a los hechos probados, se determinó que el asesor fiscal era el administrador de hecho de la sociedad anónima que no declaró en el Impuesto sobre Sociedades, la plusvalía derivada de la venta de las concesiones administrativas de dos centrales hidroeléctricas. En concreto, se imputaron los beneficios obtenidos a los socios, entre los cuales se encontraba una sociedad *offshore*. Se declaró como “hechos probados”, que el recurrente había presidido reiteradamente las Juntas de Accionistas de la referida sociedad además de haber domiciliado la misma en su despacho profesional, amén de figurar como representante autorizado sin haber formulado objeción alguna.

El recurrente alegó no haber cometido el verbo rector típico aduciendo que no engañó, sino que “varió el sujeto y el modo del cobro”. El TS desestimó el motivo estableciendo que “el concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa” entendiendo el mismo como “la afirmación de lo falso como si fuera verdadero, o el ocultamiento de lo verdadero” y por tanto se puede aplicar tal concepto de engaño al delito fiscal cuando “se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no lo es”.

Lo relevante de esta Sentencia, a los efectos que nos ocupan, es la subsunción de la conducta del asesor fiscal en las teorías de la representación y del dominio del hecho, con la consecuencia de la efectiva transmisión de las cualidades especiales que requiere el tipo para

la comisión de la defraudación tributaria, en tanto en cuanto se concibe como un delito especial propio.

También es relevante la SAP Zaragoza 397/2009, de 31 de julio, que atribuyó la autoría del delito de defraudación tributaria a un asesor fiscal del que se pudo constatar que había contravenido dolosamente el mandato del representado, sin conocimiento de este último.

III.4. Breve referencia a la STS 374/2017, de 24 de mayo (caso Messi)

El denominado “caso Messi” se puede considerar, con mucho, como el proceso judicial que mayor repercusión mediática ha generado respecto de la comisión delictiva del delito de defraudación tributaria. La compleja estructura de ingeniería fiscal que derivó en la infracción del tipo suscitó en el legislador la modificación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre³², en lo concerniente a la inclusión de los rendimientos derivados de los derechos de imagen de conformidad con el régimen de transparencia fiscal internacional.

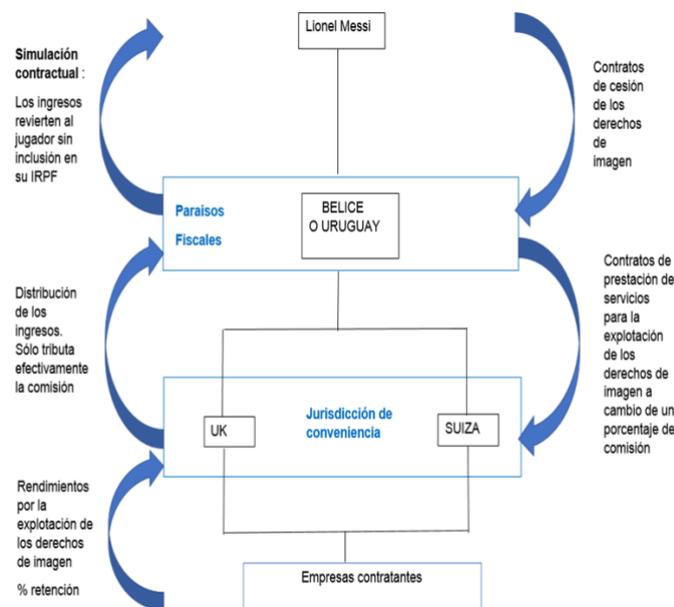


Figura 3: estructura societaria constituida por Lionel Messi (elaboración propia)

³² Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

El entramado societario arroja tal complejidad que se puede asumir, atendiendo a las circunstancias personales del recurrente, que sus asesores fiscales acometieron la conducta delictiva con pleno dominio del hecho. En este sentido se pronunció el Alto Tribunal al hacer constar su asombro respecto del hecho de que ni Ministerio Fiscal ni Abogacía del Estado hubieran interpuesto acusación contra los asesores fiscales que, necesariamente, hubieron de diseñar el plan delictivo. Además, la Sentencia alude al hecho de que el recurrente acudiera a un “prestigioso” despacho de lo que, admite, se puede inferir que no quiso desconocer cuáles eran sus deberes fiscales.

Sin embargo, el Tribunal Supremo parece contradecir la referida estupefacción cuando, acaso para justificar la condena al futbolista y su padre, descarta, aludiendo a los hechos probados, que se produjera “delegación” a los asesores fiscales en lo concerniente al cumplimiento de las obligaciones tributarias contravenidas limitando su relación a mero “encargo”, de conformidad con la consideración del delito de defraudación tributaria como especial propio, en sentido estricto. Asumido lo anterior, abraza la sentencia la tesis de la “ignorancia deliberada” para fundamentar la autoría del recurrente disponiendo que *“una cosa es conocer que se infringe el deber tributario y otra saber cómo se logra ese objetivo. La ignorancia de este “cómo” es lo que hace que, quien pretende aquel objetivo, acuda a quien le ilustre sobre el camino a seguir. No resulta acomodado a lógica admitir que quien percibe importantes ingresos ignore el deber de tributar por ello. Ni se acomoda a lógica que, quien constata que no abona nada en absoluto a Hacienda pese a la elevada percepción de concretos ingresos (los derechos de imagen), no sepa que está defraudando ilícitamente”*.

Conclusiones

De conformidad con la información expuesta y el hilo argumental sostenido por el presente trabajo se pueden precisar, a modo de cierre, las siguientes conclusiones:

Primera.- El artículo 305 del Código penal castiga la defraudación tributaria -elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o ingresos a cuenta- que exceda de 120.000 euros. La justificación de acudir a la *ultima ratio* que constituye el Derecho penal se halla en la protección del bien jurídico inmediato traducido en el patrimonio de la Administración Pública, así como de la función tributaria entendida esta como bien jurídico mediato. Para salvaguardar los mismos, el legislador atiende al principio constitucional de la capacidad económica del que se derivan los principios de igualdad y progresividad tributarios, así como el de no confiscatoriedad, también sancionados por la Carta Magna.

Segunda.- El tipo básico del delito de defraudación tributaria encierra gran complejidad, tal y como se desprende de la vasta discusión doctrinal que ha suscitado. En este sentido, se ha de recurrir a una interpretación teleológica y sistemática del mismo, la cual ha conducido para el que suscribe a la aceptación de su concepción como norma penal en blanco entendiéndose como norma extrapenal que habrá de complementarse con la normativa tributaria.

Tercera.- La cuestión que fundamenta el interés del presente trabajo sólo puede entenderse desde la concepción del de defraudación tributaria como delito especial propio. De la misma subyace la necesidad de dotar de significado a la cualidad que deben poseer autor y partícipe, de entre los cuales se pueden encontrar contribuyente, sustituto, obligados a realizar pagos fraccionados, retenedores, retenedores a cuenta, obligados a repercutir, obligados a soportar las referidas repercusiones, retenciones o ingresos a cuenta, de conformidad con el artículo 35.2 de la Ley General Tributaria que, al no prever una lista cerrada, permite inferir también al representante. Consecuentemente, la obligación de pago no se configura como *intuitio personae*.

Cuarta.- Se acepta, en atención al artículo 12 del Código Penal, que no cabe la comisión imprudente del tipo, si bien se ha optado por defender la concurrencia del dolo eventual para que la conducta del sujeto infractor se pueda subsumir en el tipo atendiendo a la naturaleza del verbo rector “defraudar” y cuya apreciación excluiría al error de tipo excluyéndose, consecuentemente, la antijuricidad. Sin embargo, en atención al delito objeto de análisis se han asumido como inseparables los errores de tipo y de prohibición, derivándose del último la eventual absolución o atenuación de la pena, según se trate de un error de prohibición invencible o vencible, respectivamente.

Quinta.- El conjunto de actividades ejercidas por el asesor fiscal se pueden categorizar como de asesoría, de representación y de planificación fiscal. Se trata de un profesional íntimamente ligado con la relación jurídico-tributaria que mantienen contribuyente y Hacienda Pública, haciéndose cada vez más necesaria su función en virtud del manifiesto incremento de los deberes de información y colaboración impuestos por la Agencia Tributaria, a lo que se suma el alto grado de complejidad de la materia. Llamativa resulta la ausencia de ley que regule el acceso a la profesión, así como las escasas referencias expresas que arrojan los preceptos legales. Habida cuenta de lo anterior, se hace preciso acudir a la construcción dogmática de los “actos neutrales” para identificar estándares objetivos respecto de lo social y jurídicamente admitido respecto del obrar del referido profesional.

Sexta.- Se proclama a la concepción restringida de autor como la más adecuada respecto de los delitos especiales -entendido como tal, el de defraudación tributaria- atendándose, en su virtud, a la relevancia de la aportación delictiva de todos los que incurrieren en el tipo nuclear del injusto principal. Así las cosas, se viene a distinguir al autor-*intraneus* del partícipe-*extraneus*. Tal concepción viene a operar, entre otras, a través de la “teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho”. Se ha optado por esta última en aras de salvar el obstáculo que supone la imposible observancia de la comisión imprudente del tipo. Para ello, se recurre a la operación mental de transformar el dominio positivo al que habrá de añadirse el dominio objetivo del hecho. Entonces, se viene a concretar la autoría en el hecho

de que se ejerza acción suficientemente relevante para la concreción delictiva, determinándose el “sí” y el “cómo” del hecho típico, careciendo de relevancia el elemento subjetivo del *animus delicti*.

Séptima.- La concreta aplicación de la sostenida “teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho” en sede de autoría, impone la aplicación de la “cláusula del actuar en lugar de otro” en atención al artículo 31 del Código penal. Así las cosas, se puede contemplar la autoría de sujetos que no ostenten la cualificación requerida por el tipo, si bien se excluyen la autoría mediata y coautoría. A este respecto, será calificado a título de autor quién, de conformidad con las teorías de la representación y del dominio del hecho, se encontrare en la efectiva posición de representante del obligado tributario y, además, ejecutare materialmente los actos nucleares de la defraudación típica.

Octava.- En cuanto a la participación respecto del delito de defraudación tributaria, también ha de operar la “cláusula del actuar en lugar de otro” para que pueda regir la “teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho” en pleno respeto del principio de la accesoriadad limitada, para lo cual se precisa la necesaria unidad del título de imputación respecto del autor. Para que se pueda imputar la participación delictiva del asesor fiscal, este habrá de exceder los estándares contenidos en la “teoría de los actos neutrales” requiriéndose, en el plano objetivo, que su actuación o aportaciones faciliten el hecho típico. De otra parte, en el plano subjetivo se requerirá su dolo directo. Relevante resulta también la exclusión de la comisión por omisión, atendiéndose al principio de confianza que ha presidir su actuación. En términos cuantitativos, el artículo 28 del Código penal asemeja la pena del autor a la de los inductores y cooperadores necesarios si bien, respecto de estos últimos -inductores y cooperadores necesarios-, quedará a discreción del Juez la imposición de la pena inferior en grado que procederá aplicar, en todo caso, al eventual cómplice.

Novena.- Del análisis jurisprudencial efectuado se constata la escasez de sentencias dictadas por el Tribunal Supremo al respecto -en concreto, 13 hasta la fecha-. Además, se ha podido apreciar la tendencia a calificar como de cooperación necesaria la conducta ejercida por el

asesor fiscal, en los casos en los que se hubiere apreciado su responsabilidad penal. No obstante, del estudio de las sentencias se desprende la inexistencia de criterios uniformes, circunstancia esta que, a buen seguro, se paliaría con la pertinente y deseable actividad legislativa.

Referencias bibliográficas

Bibliografía básica

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. La autoría en derecho penal. 1ª ed. Barcelona: Promociones y publicaciones universitarias, 1991.

LUZÓN PEÑA, D. Lecciones de Derecho penal. Parte general. 3ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. Derecho penal económico y de la empresa. Parte General. 5ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.

MIR PUIG, S. Derecho penal. Parte general. 10ª ed. Madrid: Reppertor, 2015

PÉREZ ROYO, F. Los delitos y las infracciones en materia tributaria. 1ª ed. Madrid: Ministerio de Hacienda, 1986.

QUERALT JIMÉNEZ, J. Derecho penal español. Parte especial. 1ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.

ROXIN, C. Autoría y dominio del hecho en Derecho penal. Traducción de la séptima edición alemana por Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo. Madrid: Marcial Pons, 2000.

TORRES CAVADID, N. La responsabilidad penal del asesor fiscal. 1ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

Bibliografía complementaria

ALONSO GONZÁLEZ, L. Fraude y delito fiscal en el IVA. 1ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2008.

APARICIO PÉREZ, A. “La aplicación del derecho comunitario europeo en materia de fiscalidad en España”. Noticias de la Unión Europea. 1995. núm. 127-128. 59-78.

- ARIAS EIBE, M. El error en Derecho penal en el Código de 1995. 1ª ed. Madrid: Dykinson, 2007.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S. Derecho penal económico. 2ª ed. Madrid: Editorial universitaria Ramón Areces, 2010.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. et al. El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español. 1ª ed. Madrid: AEA, 1998.
- DE LA MATA BARRANCO, N. "Ausencia de neutralidad profesional y posibilidades dogmáticas de atribución penal de responsabilidad al asesor fiscal". Revista General de Derecho Penal. 2020, núm. 33.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. et al. Enciclopedia penal básica. 1ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. "La autoría en derecho penal". Derecho penal y Criminología. 2004, vol. 25, núm. 74, 33-66.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. El error sobre elementos normativos del tipo penal. 1ª ed. Madrid: La Ley, 2008.
- FRANCÉS LECUMBERRI, P. El delito de falsedad documental societaria y la contabilidad creativa. 1ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017.
- GARCÍA CAVERO, P. Responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación. 1ª ed. Barcelona: J.M. Bosch, 1999.
- GIMBERNAT ORDEIG, E., Autor y cómplice en Derecho penal. 1ª ed. Madrid: Universidad de Madrid, 1966.
- GRACIA MARTÍN, L. El actuar en nombre de otro en Derecho penal I. 1ª ed. Zaragoza: prensas de la Universidad de Zaragoza, 1985.
- GRACIA MARTÍN, L. "La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma". Revista Española de Derecho Financiero. 1988, núm. 58, 267-292.
- HERNÁNDEZ PLASENCIA, J. La autoría mediata en Derecho penal. 1ª ed. Granada: Comares, 1996.
- LÓPEZ PEREGRÍN, M. La complicidad en el delito. 1ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1997.

LUZÓN PEÑA, D. "Alcance y función del Derecho penal". Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales. 1989, tomo 42, 5-54.

LUZÓN PEÑA, D. Enciclopedia penal básica. 1ª ed. Madrid: Comares, 2002.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de julio. 1ª ed. Madrid: Tecnos, 1996.

MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ, J. "El levantamiento del velo en el marco de la defraudación tributaria". Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública. 1994, vol. 44, núm. 231-232, 667-686.

MORILLAS CUEVA, L. Sistema de Derecho Penal. 1ª ed. Madrid: Dykinson, 2018.

PEÑARANDA RAMOS, E. La participación en el delito y el principio de acesoriedad. 1ª ed. Buenos Aires: Bdef, 1990.

ROBLES PLANAS, R. "Conductas neutrales". Transcripción de la ponencia presentada en la 3ª sesión del I Congreso Internacional de la FICP sobre retos actuales de la teoría del delito. 2015. Universidad Pompeu Fabra.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. "El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)". Revista española de Derecho constitucional. 1992, núm. 36, 9-70.

RUEDA MARTÍN, M. "De nuevo sobre la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de un hecho doloso". Cuadernos de política criminal. 2015, núm. 115, 35-86.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal. 1ª ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2007.

RODRÍGUEZ DEVESA, J. y SERRANO GÓMEZ, A. Derecho penal español. Parte general. 18ª ed. Madrid: Dykinson, 1995.

SILVA SÁNCHEZ, J. El nuevo escenario del delito fiscal en España. 1ª ed. Barcelona: Atelier, 2005.

Legislación citada

Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, p. 31229. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1)/con)

Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública. Boletín Oficial del Estado, 30 de abril de 1985, núm. 103, p. 11985. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1985/04/29/2>

Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, núm. 155, p. 19782. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/06/29/6>

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal. Boletín Oficial del Estado, 24 de noviembre de 1995, núm. 281, p. 33987. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/11/23/10/con>

Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, núm. 283, p. 41842. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2003/11/25/15>

Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, núm. 152, p. 54811. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2010/06/22/5>

Ley Orgánica 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. Boletín Oficial del Estado, 28 de diciembre de 2012, núm. 312, p. 88050. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2012/12/27/7>

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Boletín Oficial del Estado, 16 de noviembre de 1977, núm. 274, p. 24945. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-27150>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 18 de diciembre de 2003, núm. 302, p. 44987. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>

Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Boletín Oficial del Estado, núm. 103, p. 37458. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2010/04/28/10>

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre de 2014, núm. 288, p. 96860. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/26>

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Boletín Oficial del Estado, 2 de octubre de 2015, núm. 236, p. 89343. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/10/01/39/con>

Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Boletín Oficial del Estado, 14 de mayo de 1986, núm. 115, p. 17200. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1986/04/25/939>

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Boletín Oficial del Estado, 5 de septiembre de 2007, núm. 213, p. 36512. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/07/27/1065/con>

Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publica el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre. Boletín Oficial del Estado, 12 de diciembre de 1973, núm. 297, p. 24004. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1973-1715>

Jurisprudencia referenciada

ECLI: ES:TS:1999:1231

ECLI: ES:TS:2001:264

ECLI: ES:TS:2003:539

ECLI: ES:TS:2003:677

ECLI: ES:TS:2004:1159

ECLI: ES:TS:2006:13

ECLI: ES:TS:2007:152

ECLI: ES:TS:2011:1076

ECLI: ES:TS:2012:31

ECLI: ES:TS:2012:974

ECLI: ES:TS:2014:182

ECLI: ES:TS:2014:494

ECLI: ES:TS:2016:431

ECLI: ES:TS:2016:890

ECLI: ES:TS:2016:970

ECLI: ES:TS:2017:374

ECLI: ES:SAN:2013:3431

ECLI: ES: APAV:2001:140

ECLI: ES:APCA:2002:312

ECLI: ES:APLO:2005:535

ECLI: ES:APZ:2009:397

Listado de abreviaturas

CE	Constitución Española
CP	Código Penal
ECLI	<i>European Case Law Identifier</i> (= Identificador Europeo de Jurisprudencia)
ES	España
LGT	Ley General Tributaria
LO	Ley Orgánica
LSC	Ley de Sociedades de Capital
LPACAP	Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
RAE	Real Academia Española
RGIT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo