



PAPER 15



La responsabilidad penal del
asesor fiscal: Límites



Septiembre 2019



PAPER N° 15

.....

La responsabilidad penal del asesor fiscal: Límites

Norberto J. de la Mata Barranco

*Catedrático de Derecho Penal,
Universidad del País Vasco*

Gabriel Araúz de Robles de la Riva

*Abogado del Estado en excedencia
Miembro de AEDAF*

Septiembre 2019

Depósito Legal:

M-30878-2019

ISBN:

978-84-89025-38-7

© Asociación Española de Asesores Fiscales

O'Donnell, 7- 1º dcha

28009 - Madrid

Tel.: 915 325 154

Fax: 915 32 3794

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Diseño y Maquetación:

AEDAF

Impresión:

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel.: 917 385 100



La responsabilidad penal del asesor fiscal: Límites

.....

Este Paper ha sido redactado por **Norberto Javier de la Mata Barranco**, catedrático de Derecho Penal, con una amplia experiencia en la materia, tanto en su vertiente investigadora y docente como en el ejercicio de la abogacía y la magistratura; junto con **Gabriel Araúz de Robles de la Riva**, abogado del Estado en excedencia que en la actualidad es un reconocido letrado por su trayectoria en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública y miembro de AEDAF. El documento ha sido supervisado por el Consejo Asesor Institucional de la Asociación Española de Asesores Fiscales, cuyos miembros son:

José Ignacio Alemany Bellido¹

María Belén Álvarez Pérez

José Luis Bosch Cholbi

Leonardo Cárdenas Armesto

Daniel Gómez-Olano González

Javier Gómez Taboada

Eduardo Gracia Espinar

Jaume Mingot Mas

Nuria Nolla Zayas

Carlos Romero Plaza

Iñigo Sevilla González

Blanca Usón Vegas

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de AEDAF.

.....
1. Presidente de AEDAF

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

En la actualidad, AEDAF cuenta con más de 3.000 asesores fiscales de toda España, que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

Índice

PRIMERA PARTE: INTRODUCCIÓN Y DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO	9
1. Introducción	9
2. Delimitación del objeto de estudio.....	11
SEGUNDA PARTE: LA REGULACIÓN PENAL DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	14
1. Ubicación y consideraciones sistemáticas.....	14
2. Evolución legislativa: la importancia de las reformas de 2010 y 2012.....	14
3. Contenido y significado de la tutela de las Haciendas Públicas	15
A. Bien jurídico protegido y sujeto pasivo del delito.....	15
B. Fraude fiscal, blanqueo y corrupción	16
4. Normativa administrativa de referencia	21
5. El deudor tributario como sujeto responsable de la infracción penal	22
6. Conductas incriminadas.....	23
A. Tipo básico (art. 305.1 CP)	23
a. Impago o beneficio fraudulentos	23
b. Objeto: tributos, cantidades retenidas, ingresos a cuenta, devoluciones, beneficios fiscales	29
c. Cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado o devoluciones o beneficios indebidamente obtenidos	30
d. Dolo.....	33

B. Tipos cualificados (305 bis CP).....	34
a. Gravedad de la cuantía	34
b. Utilización de organización o grupo criminal	35
c. Utilización de personas interpuestas	35
C. Fraude a la Hacienda de la Unión Europea (art. 305.3 CP).....	35
D. Exención y atenuación por regularización	38
7. Autoría y participación en el delito	42
8. Consecuencias jurídicas	42
A. Penas.....	42
B. Suspensión de la ejecución de la pena.....	43
C. Responsabilidad civil y cobro de las deudas tributarias	44
9. Responsabilidad de las personas jurídicas	45
10. Concursos.....	47
TERCERA PARTE: LA FIGURA DEL ASESOR FISCAL Y SU NEBULOSA DEFINICIÓN LEGAL	49
1. Indefinición legal	49
2. Funciones del asesor fiscal	49
CUARTA PARTE: LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL	51
1. Planteamiento de la cuestión.....	51
2. El delito fiscal como delito especial. La delimitación de la autoría y de la participación en base al dominio del hecho y a la especial condición de obligado tributario.....	52
A. Consideraciones previas	52

B. Autoría y participación en el delito fiscal en cuanto delito especial	54
3. Conductas del asesor fiscal vinculadas o no a una posible responsabilidad penal:	
distintas formas de intervención en el delito	57
A. Conductas irrelevantes penalmente: límites a la responsabilidad criminal del asesor fiscal.....	57
B. La cooperación necesaria: la teoría de los bienes escasos y la especialización del asesor fiscal.....	63
C. La complicidad: supuestos residuales de cooperación no necesaria.....	66
D. La inducción: se hace surgir la idea pero la decisión defraudadora es del obligado tributario.....	67
E. La autoría: cuando se tiene el dominio del hecho	69
F. Excurso: la llamada de atención del Tribunal Supremo hacia un futuro próximo	70
QUINTA PARTE: CONCLUSIONES Y CONSEJOS.....	75

PRIMERA PARTE: INTRODUCCIÓN Y DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO

1. Introducción

Desde una perspectiva eminentemente práctica, y a partir de los -no muy numerosos- supuestos que han sido analizados por nuestros Tribunales, el presente trabajo pretende estudiar la responsabilidad penal en que puede incurrir el asesor fiscal como consecuencia de su actuación profesional y en relación con los delitos de defraudación tributaria que pueda haber cometido su cliente (el obligado tributario). El estudio se realizará con la finalidad de acotar objetivamente -a partir del análisis de la normativa vigente y de los criterios que, al aplicarla e interpretarla, han ido fijando nuestros Tribunales- los supuestos en los que teóricamente cabría exigir dicha responsabilidad, ofreciendo de esta forma a los distintos operadores jurídicos una herramienta que contribuirá a generar seguridad jurídica en un campo que sólo muy recientemente está siendo objeto de análisis específico por la Doctrina. De lo que se trata, en definitiva, es de perfilar los contornos de la responsabilidad penal del asesor fiscal concretando cuándo y de qué forma puede ser llamado como investigado al procedimiento penal.

Esta necesidad de perfilar con claridad los contornos de la **responsabilidad penal del asesor fiscal** se impone en este momento:

- » Por el significativo incremento de los casos en que los asesores fiscales están siendo llamados al proceso penal como investigados en relación con los delitos de defraudación tributaria imputados a sus asesorados¹.
- » Por la falta de criterios claros, constantes y homogéneos -tanto por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) como por parte de la Fiscalía- a la hora de decidir en la práctica cuándo debe dirigirse la acción penal o la acusación, además de frente al deudor tributario, frente a su asesor fiscal.
- » Porque el Tribunal Supremo, en algún reciente pronunciamiento, ha llegado a reprochar a la Fiscalía y a la Abogacía del Estado que no dirigieran la acción penal y formularan acusación frente a los asesores fiscales del obligado tributario.
- » Y porque los criterios que en la práctica parece estar manejando la AEAT para apreciar, a la hora de formular las denuncias por delito fiscal, indicios de responsabilidad criminal en la actuación del asesor fiscal, no se ajustan plenamente a las directrices que a este respecto han ido fijando nuestros tribunales.

El aumento, en los últimos tiempos, de denuncias por delito fiscal dirigidas contra asesores fiscales no parece explicarse a *priori* por un creciente “refinamiento” o una mayor complejidad (uso de ingeniería fiscal) en la mecánica comisiva del delito de defraudación tributaria. ¿Por qué

1 Aunque no existen estadísticas oficiales publicadas al respecto, es un hecho notorio que en los últimos tiempos se ha producido este incremento.

se cita entonces hoy como investigado al asesor fiscal cuando antes rara vez se hacía? ¿Qué es lo que ha motivado este cambio?

La respuesta a estas preguntas hay que encontrarla probablemente en la progresiva implantación y fortalecimiento en nuestra sociedad de una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de rechazo, no sólo hacia quienes defraudan a la Hacienda Pública, sino también hacia aquellos que, con sus conocimientos especializados, posibilitan dicha defraudación. Cobra en este contexto cada vez mayor protagonismo la figura del asesor fiscal, habiéndose de alguna forma generalizado la idea de que estos profesionales facilitan conductas de elusión o defraudación tributaria mediante el diseño y puesta en marcha, para las grandes fortunas o los grandes obligados tributarios, de operaciones de auténtica ingeniería fiscal, cobrando por ello elevados honorarios profesionales.

Por otro lado, tampoco es descartable la idea de una finalidad de “prevención general”, desde el punto de vista de la política criminal y de los propios fines de recaudación tributaria: la posibilidad latente pero cierta de ser citados como investigados en vía penal por los delitos de defraudación tributaria que puedan o hayan podido cometer sus asesorados, lleva seguramente a los asesores fiscales, a ser menos agresivos por más previsores a la hora de proponer a sus clientes determinadas operaciones de planificación fiscal, facilita sin duda, una mayor colaboración y la firma de actas en conformidad en el marco de los procedimientos de inspección tributaria y convierte a los asesores fiscales en colaboradores más dóciles o menos combativos frente a la AEAT. Todo lo cual se ve además reforzado por el hecho de que tras las últimas reformas legislativas se han agravado las penas, se han agilizado los trámites y, sobre todo, se ha evitado que con la remisión de las actuaciones a delito quedara paralizado y en suspenso el procedimiento para la liquidación y recaudación de la deuda tributaria supuestamente defraudada, de modo que ya no se produce un embolsamiento de deuda tributaria en la jurisdicción penal, lográndose la efectiva recaudación de las deudas por conductas delictivas, lo que en la práctica ha incentivado -si cabe- la remisión de expedientes a delito por parte de la AEAT.

La presión sobre el asesor fiscal es doble y se ejerce desde la AEAT y desde los propios clientes, tendente en ambos casos, a responsabilizarle criminalmente de los delitos del obligado tributario al que asesora.

Que **corren nuevos tiempos** en esta materia es evidente. Algunos datos, a título meramente ejemplificativo:

- » Las llamadas de atención de determinados Tribunales (en “tiron de orejas” a la Fiscalía y a la Abogacía del Estado) por la ausencia de investigación al menos (y quizás también de acusación y procesamiento) de los asesores fiscales. El ejemplo del denominado “Caso Messi” es fiel reflejo de ello (“difícil de comprender”, dirá el Tribunal Supremo, es que los asesores “fueran excluidos de toda preocupación acusadora por parte del Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado”).

- » La aprobación de las distintas Directivas del Consejo (2014/107/UE, 2015/2376, 2016/881, 2016/2259, 2018/822) que han ido modificando la Directiva 2011/16/UE para actuar “frente a la planificación fiscal agresiva con vistas a reducir la carga fiscal”.
- » Los cambios de criterio jurisprudencial en torno a lo que significa “fraude de ley” y lo que, en cambio, es “simulación”.
- » La expansión del ámbito del dolo eventual en detrimento de lo que es imprudencia profesional (atípica en el delito fiscal) y, en relación con ello, la progresiva consolidación de la tesis anglosajona de la “ignorancia deliberada” (*recklessness* o *willful blindness*), como muestran ya, aun con matices², varias sentencias (así, la STS de 23 de julio de 2014).

2. Delimitación del objeto de estudio

Pretendemos, a través de este documento, acotar objetivamente la responsabilidad penal del asesor fiscal, fijando los criterios que, conforme a la legislación y jurisprudencia aplicables, deben o pueden justificar su citación como investigado en un procedimiento penal. Se trata en definitiva de **clarificar los límites de la responsabilidad penal del asesor fiscal**. Para ello es necesario, en primer lugar, recordar qué son los delitos contra la Hacienda Pública, cuáles los elementos que los definen y cuál su ámbito de aplicación. En segundo lugar, explicar qué se entiende por asesor fiscal al menos a efectos penales, esto es, en relación con los supuestos en los que puede incurrir en responsabilidad penal por actos realizados en el ejercicio de su profesión. Y, en tercer lugar, concretar las conductas del asesor que pueden dar lugar a responsabilidad, ya a título de autor, ya a título de partícipe.

Por supuesto, el asesor puede responder por muchos **otros delitos** (blanqueo, falsedades, estafa procesal, coacciones, falso testimonio, etc.), pero su estudio excedería las pretensiones de

2 La STS de 24 de mayo de 2017 (Roj: STS 1885/2017 - ECLI: ES:TS:2017:1885), alude en este sentido al “[...] rechazo que nos merece el sintagma «ignorancia deliberada» al que ya nos referimos también en la sentencia de 3 de diciembre de 2012. Y hemos de hacerlo reiterando una doctrina de esta Sala que ya proclamaba serias advertencias sobre la difícil compatibilidad de tal método con las exigencias de la garantía constitucional de presunción de inocencia. Así en la sentencia de este Tribunal Supremo nº 68/2011 de 15 de febrero dijimos: En alguno de los precedentes de esta Sala, no obstante, se ha mencionado la «ignorancia deliberada», como criterio para tener por acreditado el elemento cognitivo del dolo, es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo (hecho constitutivo de la infracción penal en la terminología del art. 14.1 CP o de un hecho que cualifique la infracción penal, como es el caso de la cantidad de notoria importancia discutida en el recurso). Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una transposición del *willful blindness* del derecho norteamericano y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional. Asimismo se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la «ignorancia deliberada» -cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la STS de 20-7-2006- pueda ser utilizada para eludir «la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual», o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo.

Debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo [...]”

este trabajo. Sí se hará en todo caso una breve mención a la incidencia que el derecho al secreto profesional puede tener tanto con la eventual colaboración en la investigación judicial como con la figura del autoencubrimiento y la garantía de no obligación de autoinculpación.

No se hará tampoco referencia aquí a **otras posibles responsabilidades** que tengan que ver con el comportamiento contra el cliente, contra un empleado de la asesoría o contra la propia Administración, (por ejemplo, responsabilidad civil por asesoramiento incorrecto).

Y tampoco se va a tratar la **responsabilidad civil** que pueda recaer sobre el asesor. A este respecto hay que recordar, no obstante, que la misma, cuando derive de sentencia penal, sólo obliga a aquella persona que haya sido condenada, solidariamente con el resto de condenados cuando el asesor sea considerado autor, inductor o cooperador necesario (art. 116.2 pfo. 1 CP) y subsidiariamente cuando sea considerado cómplice (art. 116.2 pfo. 2 CP). Pero, insistimos, dicha responsabilidad no será posible con absolución. En relación con la posibilidad de considerar al asesor **partícipe a título lucrativo** (que también es un responsable civil, aun sin condena penal) es aplicable únicamente (art. 122 CP) cuando se haya producido un enriquecimiento derivado de los efectos del delito (véase, detenidamente, la STS, Sala Segunda del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2016, EDJ 2016/29556, ROJ: STS 1308:2016). Difícilmente cabrá considerar al asesor fiscal como un partícipe a título lucrativo de la defraudación de su cliente porque el aprovechamiento -como su propio nombre indica- debe ser a título lucrativo, excluyéndose la responsabilidad cuando la incorporación al patrimonio propio se hace a título oneroso, que es lo que normalmente sucederá en el caso del asesor fiscal, en la medida en que el aprovechamiento no dejará de ser una retribución satisfecha por el cliente como contraprestación por los servicios de asesoramiento -lícitos, en cuanto no existe condena penal- prestados.

Es preciso además aclarar, y esto es especialmente importante, que el presente documento se ocupa de la **responsabilidad del asesor fiscal por sus actuaciones profesionales** (y no -por así decirlo- como posible delincuente común), si bien es preciso matizar que estas actuaciones profesionales pueden ir más allá del asesoramiento fiscal en sentido estricto. No son pocos los supuestos en los que se viene exigiendo responsabilidad penal al asesor fiscal por actuaciones que exceden de la pura labor de asesoramiento. Así, por ejemplo, cuando el asesor participa directamente en la realización de la actividad delictiva: pensemos en los supuestos en los que el asesor contribuye a la actividad empresarial, ofreciendo por ejemplo su domicilio profesional como domicilio fiscal de una empresa a la que asesora buscando de esta forma deslocalizar su actividad para acogerse a un régimen fiscal más beneficioso (caso contemplado en la SAP Las Palmas de 13 de diciembre de 2018, ROJ: SAP GC 2645:2018, que condena al asesor fiscal que "a sabiendas de su ilicitud y del perjuicio que se irrogaba a la Hacienda estatal aceptó, asumiendo éste además la llevanza de su contabilidad y fiscalidad, una actividad empresarial inexistente en esta Comunidad Autónoma -Canarias- por cuanto toda ella, servicio de intermediación de telefonía, tuvo exclusivamente lugar en Valencia, territorio que sí está sujeto a IVA, permitiéndole así no ser obligado tributario por este concepto y sí por concepto de IGIC, para, al estar esta actividad de telecomunicación exenta de tributar conforme al Régimen Económico Fiscal de Canarias, no ingresar las correspondientes cuotas por el anterior impuesto sobre el valor añadido peninsular"); o en aquellos otros casos en los que el asesor fiscal constituye en su nombre pero

en beneficio del cliente sociedades en paraísos fiscales. Hay que recordar que ciertamente el delito fiscal sólo sanciona comportamientos dolosos y que en modo alguno cabe penalizar el ejercicio negligente de la labor profesional, pero, al mismo tiempo, que los dos supuestos a los que se acaba de hacer referencia nada tienen que ver estrictamente con “la responsabilidad penal del asesor fiscal”, sino con la “responsabilidad de quien voluntariamente defrauda los intereses de las Haciendas públicas”.

Aunque sería interesante poderlas ofrecer, no existen **estadísticas** que confirmen ni el volumen absoluto de asesores investigados, procesados y acusados, ni el volumen porcentual por causas abiertas. Las estadísticas oficiales reflejan volumen de delitos, de condenas, etc., y no se distingue la profesión de la persona implicada en un procedimiento. Tampoco será posible analizar todas las condenas existentes sobre defraudación fiscal para rescatar del relato de Hechos Probados la situación procesal del asesor, porque estamos ante delitos, en gran número de ocasiones, conocidos por Juzgados de lo Penal, no por las Audiencias Provinciales, y, con ello, la mayoría no llegan al Tribunal Supremo (además de que es uno de los delitos que más conformidades genera). Ahora bien, que el riesgo de investigación de la conducta del asesor es cada vez mayor no ofrece dudas. Basta leer alguna de las resoluciones citadas en este estudio y, por todas, la del denominado y ya citado “caso Messi”.

SEGUNDA PARTE: LA REGULACIÓN PENAL DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

1. Ubicación y consideraciones sistemáticas

Los denominados delitos fiscales o delitos de defraudación tributaria (delitos contra las Haciendas Públicas) se ubican en los arts. 305 y 305 bis CP, dentro de un Título XIV, autónomo, dedicado a los “delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, que también abarca los delitos contra la Seguridad Social, los delitos de fraude de subvenciones y el delito contable. Junto a ellos, el art. 310 bis, común a todas estas infracciones, contempla la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Es necesario tener también en cuenta la normativa de carácter extrapenal (estatal, autonómico, foral y municipal) existente en esta materia, dada la vinculación del ilícito penal con una infracción administrativa sin la cual aquél no es posible.

Estamos ante delitos contra la Hacienda Pública, aunque no todos los que atentan contra éste sean delitos de defraudación tributaria, como, por ejemplo, no lo son los delitos de insolvencia que también pueden perjudicar a la misma.

Y estamos en el ámbito de los delitos económicos en su sentido más estricto, en cuanto afectan a la intervención del Estado en la regulación de la economía y no, simplemente, a la distribución de bienes y servicios.

2. Evolución legislativa: la importancia de las reformas de 2010 y 2012

El delito fiscal se crea en 1977 (Ley 50/1977) y se va reformando sucesivamente con las Leyes Orgánicas 2/1985, que crea el delito contable y el fraude de subvenciones, 6/1995, que incorpora la defraudación a la Seguridad Social, 10/1995, de nuevo Código Penal, 15/2003, 5/2010 y 7/2012. No con la importante Ley Orgánica 1/2015 ni con la Ley Orgánica 2/2019. Sí, pero sólo en lo que afecta a los delitos contra los intereses financieros europeos, con la Ley Orgánica 1/2019, de transposición de normativa europea.

Las novedades del texto actualmente vigente en relación con las descripciones típicas que se han ido derogando son principalmente: 1º el incremento paulatino de las penas (y consecuentemente del plazo de prescripción del delito), tanto de prisión como de multa; 2º la aceptación de la regularización tributaria, que permite, según el momento temporal en que tenga lugar, una exención o una atenuación de responsabilidad penal; 3ª la concreción de la responsabilidad civil, extensiva a deudas no derivadas de delito, delimitada en su cuantía y en el modo en que puede

procederse a su cobro; 4º la previsión expresa de la responsabilidad de las personas jurídicas responsables de la infracción.

3. Contenido y significado de la tutela de las Haciendas Públicas

A. Bien jurídico protegido y sujeto pasivo del delito

El art. 31.1 de la Constitución española prevé un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad en el que han de participar todos contribuyendo al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica.

Ello permite afirmar la existencia de un primer interés genérico que hay que tutelar cifrado en el correcto funcionamiento de la Administración Pública (muchos hablarán de bien jurídico mediato, categorial o indirecto).

A partir de ahí, se han propuesto numerosas tesis doctrinales y judiciales para determinar el concreto y específico objeto de tutela de estos delitos, que es en realidad lo único que importa, desde una perspectiva dogmática, para interpretar el delito.

Unas, minoritarias (e incorrectamente llamadas funcionales), vinculadas a la función del tributo (o de la recaudación tributaria). Otras, mayoritarias y aquí compartidas, de orientación patrimonial (que también pueden explicarse desde una perspectiva funcional).

Esta segunda orientación, propuesta ya en la STS de 12 de marzo de 1986 (posteriormente en otras muchas, como la de 18 de diciembre de 2000), alude como **bien jurídico protegido** de los delitos de defraudación tributaria a la Hacienda Pública, a la Hacienda Pública en su aspecto patrimonial (atendiendo al sistema o correcto proceso de recaudación de ingresos y de realización de gastos) o al interés patrimonial de la Hacienda Pública (que hay quien concreta en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios o en la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación tributaria). De modo más sencillo puede afirmarse que el objeto de tutela es **el patrimonio público** (de las distintas Haciendas), entendido desde una óptica funcional (y no sólo estrictamente económica).

Si esto es así, el **sujeto pasivo del delito**, en función del objeto de la defraudación, lo serán la **Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local; también la Hacienda de la Unión Europea**.

B. Fraude fiscal, blanqueo y corrupción

Uno de los aspectos que más peso ha tenido a la hora de reformar en 2010 y 2012 los artículos 305 y 305 bis CP ha sido el que hace referencia a la relación entre delito fiscal, corrupción y blanqueo.

Al respecto, hay que comenzar señalando que los delitos vinculados a la corrupción, sea en el sector público, sea en el sector privado (o de los negocios) generan importantes ingresos que, primero, se ocultan a las Haciendas Públicas y, segundo, y en ocasiones, se incorporan, blanqueados y saliendo de la economía ilegal (no ya de la meramente informal o irregular, como la economía sumergida, que es una actividad legal pero oculta por razones de elusión fiscal o de control administrativo), a la economía legal y formal.

La **ocultación de los fondos recibidos por el corrupto**, sin tributar por ellos, ¿integra un delito tributario?

Una cuestión es que una actividad ilícita deba ser objeto de tributación, algo a decidir conforme al Derecho tributario, o que un beneficio patrimonial ilícito haya de estar sujeto a tributación, algo también a decidir conforme al Derecho tributario, y otra cosa que, en caso de respuesta afirmativa, quepa aceptar un concurso de infracciones (y no de normas) entre el delito previo cometido, sea de corrupción, sea de tráfico de estupefacientes, sea cualquier otro, y el delito fiscal en caso de ausencia de tributación ocultando, obviamente, el hecho imponible.

En relación a lo primero el Tribunal Constitucional ha admitido, denegando varios recursos de amparo (en relación con el IRPF, en supuestos, por ejemplo, de cohecho), que se sometan a tributación por parte de la Administración las rentas ilícitas. Parece acertada tal posición atendiendo los principios de capacidad contributiva, igualdad impositiva y neutralidad fiscal. Otra cosa, obviamente, es que el principio de neutralidad fiscal no opere en relación a la actividad o prestación en sí; esto es, no tendría sentido exigir tributación de IVA en una operación de tráfico de drogas (véase la Sentencia del antiguo Tribunal de Justicia de la CEE de 8 de julio de 1988, asun. 269/86) y sí únicamente exigir tributación por el ingreso patrimonial correspondiente (p.ej., en IRPF).

Aceptando que pueda existir una relación tributaria y que, por tanto, cabe el delito de defraudación tributaria en estos supuestos, ¿es posible aplicarlo conjuntamente con el delito previo del que derivan los fondos no declarados?

El Tribunal Supremo aceptó la sanción por delito de defraudación tributaria en la conocida Sentencia 649/1996, de 7 de diciembre (Caso Nécora), aunque aquí no se pudo probar la receptación, que era el delito previo que entraba en juego. También en la Sentencia 1493/1999, de 21 de diciembre (caso Roldán), en supuestos de ganancias procedentes de delitos de malversación, cohecho y estafa, entendiendo

que tales delitos no abarcaban el desvalor del delito fiscal. Sin embargo, en la Sentencia 20/2001, de 28 de marzo (caso Urralburu) entendió que la defraudación tributaria (que admitía) quedaba absorbida por el delito previo, siempre que la condena por éste incluyera el decomiso de los beneficios, aceptando la sanción por delito fiscal sólo cuando no pueda establecerse el origen delictivo de la ganancia obtenida. Se confirmaría esta tesis en la Sentencia 1113/2005, de 15 de septiembre. Véase, a modo de síntesis, la exposición de la STS de 23 de septiembre de 2009.

Puede perfectamente entenderse que la normativa tributaria y su interpretación a través de la jurisdicción contenciosa y del Tribunal Constitucional obligan a la tributación de los patrimonios ilícitos (de acreditada procedencia ilícita o de procedencia desconocida, atendiendo el concepto de incremento patrimonial no justificado). Lo que no cabe es aceptar una condena por delito de defraudación tributaria existiendo condena por el delito previo. No ya porque se vulnere el principio *non bis in idem*, lo que no ocurre de aceptar que estamos ante dos bienes jurídicos diferentes (en caso de tráfico de drogas o de cohecho; más difícil en caso de receptación, blanqueo o malversación, por ejemplo), sino porque no tiene sentido exigir una autodelación, que es lo que ocurriría cuando se tributara sobre patrimonios ilícitos, (la declaración implica autoinculpación y esto nunca puede ser exigible). La cuestión, no obstante, es muy discutida todavía.

Por otra parte, se discute también si la cuota tributaria eludida, producto o no de actividades ilegales, puede a su vez dar lugar a la comisión de un delito de blanqueo.

La posibilidad de que el delito fiscal pueda aceptarse como delito previo a efectos de confirmar la tipicidad del delito de blanqueo de capitales ha sido una tesis tradicionalmente manejada por la Fiscalía, frente a la que la doctrina ha sido reacia, que ha acabado imponiéndose en los tribunales de justicia. El texto actual del art. 301.1 CP, exige únicamente que los bienes blanqueados tengan su origen “en una actividad delictiva” o que dicho origen sea “ilícito”, según la modalidad de la conducta típica a considerar. No se establece restricción de ninguna clase ni acerca de la posible naturaleza patrimonial del delito previo ni acerca de su gravedad. Y el texto de la nueva Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales expresamente considera ya que **la cuota tributaria defraudada pueda considerarse bien procedente de un delito previo a los efectos del delito de blanqueo** (art. 1.2 d) pfo. 3).

En relación con ello, se entiende incluso, que aunque el delito fiscal previo esté prescrito, ello no sería óbice a que pudiera seguir entendiéndose que si se blanquea la cuota defraudada -ya no reclamable por la Administración- (téngase en cuenta que no por el hecho de defraudar, automáticamente ha de aceptarse el delito de blanqueo, que exige, no sólo recibir un bien de procedencia ilícita, sino “encubrir el origen ilícito del bien” como señala la STS 265/2015, de 15 de abril; así, si el defraudador se limita a mantener en su patrimonio la cuota impagada no habrá blanqueo; si lo habrá, en cambio, si para ocultar dicha cuota realiza cualquier tipo de maniobra que “esconda” la misma a la Administración llevándola a la economía “lícita”), seguiría colmándose perfectamente la tipicidad del art. 301.1 CP. Los

argumentos que se esgrimen para mantener esta postura son los de que, en primer lugar, el Código no habla de delito previo, sino de actividad delictiva previa o ilícita, y, en segundo lugar y en relación con ello, que la prescripción no excluye la tipicidad del delito, sino su punibilidad, y que, por tanto -de conformidad además con el art. 300 CP- seguimos teniendo el hecho previo típico y antijurídico -aunque no punible- que permite sancionar el blanqueo.

Sin embargo, aun aceptando que la prescripción del delito excluya la punibilidad del hecho y no su tipicidad, lo cierto es que la propia Ley de prevención del blanqueo de capitales antes referida, que no puede utilizarse sólo según convenga, señala expresamente que “[...] se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito”; no en una actividad ilícita o delictiva previa. Por otra parte, se trate de una actividad delictiva o de un delito, la posible condena por blanqueo exigiría probar efectivamente la existencia, al menos, de la acción típicamente antijurídica y eso será difícil en supuestos de prescripción en los que difícilmente se van a abrir diligencias por delito fiscal. Es cierto que sí podrían plantearse supuestos con actas de inspección, declaraciones voluntarias, etc., que acreditaran la elusión de más de ciento veinte mil euros susceptibles de ser invocados en las diligencias abiertas por blanqueo de capitales. Pero obligarían a garantizar un derecho de defensa, no en relación al delito fiscal en sí, prescrito, sino al hecho -ajeno al objeto de conocimiento en sí de las diligencias- de que efectivamente hay una cuota defraudada superior a tal cantidad, de que existió en su momento dolo de defraudación, etc. Lo que no parecería legítimo sería sancionar por delito de blanqueo sin acreditar judicialmente la existencia de, y hay que insistir en ello, al menos, una acción típica y antijurídica contra la Hacienda Pública. Y siempre cabrá mantener que la misma no ha existido si no se prueba procesalmente lo contrario.

Por otra parte, si consideramos que la prescripción del delito fiscal -como de cualquier otro delito- no impide la aparición del delito de blanqueo de capitales estaríamos extendiendo de forma importante “de facto” la prescripción del propio delito de blanqueo, ya que -puesto ello en relación con la nueva redacción que se da al art. 301.1 CP- cualquier actuación con el dinero que procediera de la cuota defraudada activaría este delito, de modo absolutamente excepcional en el Derecho penal. Todavía más, estaríamos de algún modo negando incluso la posibilidad de adquirir civilmente la propiedad de bienes procedentes de hechos ilícitos previos, lo que se admite en cualquier ordenamiento, variando únicamente el plazo exigible para llegar a dicha propiedad “lícita” de bienes de procedencia “ilícita”.

No es necesario extenderse aquí sobre estas cuestiones en cuanto centrado este trabajo en la responsabilidad penal de una asesoría fiscal “lícita”, por llamarla así, difícilmente cabe admitir responsabilidad alguna del profesional en posibles blanqueos posteriores que, insistimos en ello, requieren maniobras de ocultación difícilmente compatibles con el ejercicio correcto de la actividad de asesoramiento.

Téngase en cuenta que casos paradigmáticos de blanqueo como el denominado “Caso Ballena Blanca” -STS 944/2013, de 11 de diciembre- hacen referencia a investigaciones de abogados (y notarios) que indiciariamente estaban directamente involucrados en operaciones claramente ilícitas; no a actuaciones supuestamente “neutrales”; y aún así, finalmente, hubo condena sólo para cinco procesados.

Antes de la LO 5/2010 de reforma del Código se suscitaban también dudas en torno al hecho de si el **propio autor** de un delito fiscal podía al mismo tiempo ser autor de un delito de blanqueo de bienes posterior, convirtiendo o transmitiendo la cuota defraudada.

Es una cuestión que trató de resolver el Tribunal Supremo en Pleno no Jurisdiccional de 18 de julio de 2006, de modo muy impreciso, señalando que “El artículo 301 Código Penal no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente” y admitiendo, por tanto, la posibilidad de imposición de pena a un mismo autor por ambos delitos. Y es la tesis, que, específicamente referida al delito fiscal, ya defendió, por ejemplo, la STS de 21 de diciembre de 2005. Las críticas de la doctrina no obviaron la defensa jurisprudencial de esta postura, quizás entendiendo que el delito fiscal es un delito contra la Hacienda Pública mientras que el de blanqueo tiene un componente plural en que se protegen tanto el buen orden socioeconómico como la Administración de justicia, y que, por tanto, estamos ante dos bienes jurídicos diferentes que permiten la doble sanción a un mismo sujeto.

La reforma de 2010 parece querer zanjar la cuestión señalando expresamente que se castigará al blanqueador aunque la actividad delictiva previa haya sido “cometida por él”.

Ahora bien, dada la ubicación sistemática otorgada a ambos delitos ha de mantenerse que el delito fiscal es un delito contra el orden socioeconómico (es cierto que en sentido estricto) y el delito de blanqueo lo es también contra el orden socioeconómico (en sentido amplio). Salvo que se explique que son diferentes los bienes jurídicos lesionados -lo que obligaría a una reubicación sistemática de éste, quizás entre los delitos contra la Administración de justicia- o se diga que un mismo bien jurídico se lesiona dos veces, en dos momentos diferentes, o por dos personas diferentes, no cabe doble sanción sin vulneración del *bis in idem*.

Y sí, efectivamente, el Tribunal Supremo ha admitido en Pleno esta posibilidad, pero diciendo que la misma “no se excluye”, lo que en sentido contrario quiere decir que no es la norma general. De hecho, podría existir cierto consenso doctrinal y jurisprudencial en entender que cuando el delito previo lo es de hurto, robo, estafa, etc., esto es, estrictamente patrimonial, sancionar también por un delito de blanqueo al autor del hecho previo supondría sancionar el agotamiento del delito, sancionar dos veces la misma ilicitud y penalizar el auto-encubrimiento, en tanto que, por ejemplo, y aunque con no pocas reticencias doctrinales, para delitos como el de corrupción o el de tráfico de drogas, con bienes jurídicos lesionados muy distintos al

del blanqueo, la doble sanción sería objeto de menores críticas. La cuestión es dónde ubicar el delito fiscal; pero su naturaleza patrimonial (socioeconómica) es innegable.

Téngase en cuenta además que si combinamos la posibilidad de que el hecho previo lo puede cometer el mismo sujeto activo del blanqueo, con la nueva redacción dada a las conductas típicas de éste, que incluyen ya no sólo conductas de adquisición, conversión o transmisión, como antes de la reforma, sino también de “posesión” y de “utilización”, automáticamente cada acción delictiva, sea de la índole que sea, desde una interpretación literal del art. 301.1 conllevaría una doble sanción. No tiene ningún sentido, por más que la lectura de este precepto parezca indicar que esto es obligatorio (véase la STS 171/2011, de 17 de marzo sobre la inmanencia al delito fiscal). Afirmar que cuando se produce una defraudación tributaria se está cometiendo no sólo un delito fiscal, sino un delito fiscal y, junto a él, un delito de blanqueo de capitales, quiebra cualquier explicación de lo que es y ha de ser el Derecho penal. Otra cosa sería, y en todo caso, que pueda penalizarse al autor del hecho previo como blanqueador si posteriormente realizara una segunda conducta tendente a ocultar el origen delictivo de los bienes del mismo (como así lo indica la STS 265/2015, de 29 de abril) o que pudiera sancionarse a quien posee o utiliza bienes de un delito fiscal previo cometido por otro. Pero tratar de unir las expresiones “poseer” y “utilizar” con la expresión “actividad delictiva cometida por él”, penalizando el auto-blanqueo por mera posesión, no tiene sentido alguno, salvo el de una incriminación carente de toda lógica jurídica.

De cualquier manera hay que tener en cuenta, e insistir de nuevo en ello, que el Código -y éste es justamente el sentido de la punición de conductas de blanqueo- exige que la conducta típica del art. 301.1 CP se realice “para ocultar o encubrir” el origen ilícito de los bienes procedentes del delito previo y esta exigencia es aplicable a todos los actos de blanqueo, no sólo a los incluibles en la expresión “cualquier otro acto” -como podría alguien querer deducir acudiendo a la literalidad del artículo-, sino también a los incluibles en las expresiones “adquirir, poseer, utilizar, convertir y transmitir”. Sólo cabe sancionar a quien con la conducta de “pretendido blanqueo” trata de ocultar que los bienes provienen del hecho previo y dificultar la acción de la justicia en la persecución de los delitos de tráfico de drogas, corrupción, etc. Lo dice la propia Ley de prevención del blanqueo de capitales en su art. 1.2 al afirmar que el concepto de blanqueo implica “propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes” (letra a) u “ocultación o encubrimiento de la naturaleza, origen, localización o disposición de los bienes” (letra b), etc., siendo la idea rectora la de tutelar “la integridad del sistema financiero”.

Esto es, una deducción sin justificación alguna no es blanqueo. Ni lo es una operación de reestructuración considerada en simulación y no en fraude de ley. Ni lo es el gasto de la cuota tributaria “ahorrada ilícitamente” ni lo es la inversión de la misma quedando clara la procedencia del dinero invertido. Maniobras, sin embargo, de canalización de cuotas no satisfechas hacia activos financieros en el extranjero

o de reinversión en bienes inmuebles, etc., con dinero “en negro” procedente de actividades no tributadas -aun lícitas- son ejemplos claros de concurrencia de ambos delitos.

Todo ello ha de enlazarse con la previsión de la cláusula del art. 305.4 pfo. 1 que posteriormente se analizará más en detalle. Sancionar, no por delito fiscal, pero sí por blanqueo, a quien, por ejemplo, pretende regularizar su situación con las Haciendas va absolutamente en contra de la razón de ser de la previsión, por mucho que la misma sólo contemple exenciones de pena para el propio delito fiscal y falsedades conexas, e impediría afloramientos de capitales que no sólo no perjudican, sino que benefician los intereses de todos. Así lo ha entendido el legislador cuando reforma en 2012 el art. 305.1 pfo.1º CP incorporando la expresión final “salvo que hubiere regularizado su situación tributaria”.

4. Normativa administrativa de referencia

El art. 305 CP (y con él el art. 305 bis CP) describe una conducta que refiere una infracción administrativa a la que se le añade el plus de que exista una defraudación, como luego se explicará, y de que ésta haya superado una determinada cantidad (ciento veinte mil euros con carácter general o seiscientos mil euros en el caso del art. 305 bis 1. a CP).

Para comprobar esa infracción administrativa (esto es, para comprobar si se ha eludido el pago de tributos, se ha obtenido una devolución indebida o disfrutado de un beneficio que no correspondía) hay que atender a la normativa tributaria: desde la **Ley General Tributaria 58/2003**, de 17 de diciembre, con sus correspondientes modificaciones y **normativa de desarrollo**, hasta las normas reguladoras de cada tributo (incluyendo los tributos estatales, autonómicos, forales y locales), incluida la normativa europea.

En este sentido, los arts. 305 y 305 bis CP son normas penales en blanco que exigen concretar, en función del hecho sujeto a imposición, cuál es la norma tributaria infringida, si es que la hay, y cómo (en qué cantidad) se ha infringido la misma.

Si no hay obligación tributaria previa es imposible la existencia de infracción tributaria y, con ello, de delito fiscal. Son las normas tributarias las que delimitan el presupuesto (existencia de obligación tributaria) que condiciona la aplicación del delito fiscal. Otra cosa es la autonomía de la instancia penal para fijar los hechos probados (art. 180.1 LGT) y determinar la cuantía defraudada.

Y, por supuesto, la previsión de que pueda existir un delito fiscal obliga a la Administración tributaria a paralizar cualquier expediente sancionador, a trasladar el tanto de culpa a los tribunales de justicia y a esperar la decisión de éstos. Todas las cuestiones que se plantean aquí en torno a las relaciones entre Derecho administrativo sancionador y Derecho penal han de resolverse del modo habitual.

Sí es importante señalar que en el delito fiscal no opera, como regla general, la retroactividad de las normas de complemento, porque éstas responden a intereses tributarios concretos temporalmente establecidos, sin que reformas sobre tipos de gravamen, beneficios, deducciones o incluso vigencia de impuestos deban afectar al juicio penal (véase la STS de 11 de marzo de 2014).

Así, por ejemplo, la STS de 13 de mayo de 2011, en relación con la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio señala acertadamente que “las normas tributarias se aplican a los ejercicios en los que están vigentes, sin que su sustitución posterior por otras más favorables para el contribuyente, si no disponen de su aplicación retroactiva, autoricen la aplicación de estas últimas a los ejercicios fiscales o períodos impositivos precedentes [...] la regla general es la no retroactividad, según el artículo 10.2 de la LGT”.

5. El deudor tributario como sujeto responsable de la infracción penal

El sujeto activo de la conducta típica es el deudor tributario. Estamos ante un **delito especial propio**, que sólo puede cometer quien ostente la condición de obligado tributario; no de propia mano, que es algo totalmente diferente. **El contribuyente, su sustituto o el responsable** del pago de la deuda tributaria, el beneficiario de la devolución o beneficio fiscal indebidos son quienes reúnen la condición subjetiva que permite la aplicación de estos preceptos. Es ésta la doctrina absolutamente dominante, refrendada judicialmente, a pesar de minoritarias opiniones a favor de entender que estamos ante delitos comunes.

Otra cuestión es quién vaya a responder finalmente por el delito cometido, **¿qué papel juegan, por ejemplo, los asesores fiscales!!!**, y cómo se delimita la responsabilidad por actuaciones en nombre de otro. A ello se hará alusión más adelante.

Los arts. 305 y 305 bis exigen como presupuesto de aplicación la existencia de una **relación tributaria previa** y el sujeto pasivo de ésta (contribuyente, retenedor, etc.) será el posible sujeto activo de la conducta típica descrita en ellos (expresamente, la STS 1/1997, de 28 de octubre, en el denominado Caso Filesa).

Este sujeto pasivo será definido por la normativa tributaria como la persona que resulte obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias, entre las que está el pago de la deuda (así, art. 35.1 LGT), sea como contribuyente, sea como sustituto (arts. 39 y 40 LGT). Y ya se trate de una persona física o de una persona jurídica, supuesto en el que, acudiendo al art. 310 bis CP (en relación con los arts. 31 bis CP y siguientes), estaremos ante una responsabilidad conjunta como luego se explicará.

Interesante es la STS 356/2013, de 19 de abril, sobre la responsabilidad en caso de transmisión de empresas, que obliga a atender el art. 130.2 CP.

Ahora bien, no habrá que acudir a la regla del actuar en lugar de otro, cuando realmente no estemos ante actuaciones de personas jurídicas, sino de meras pantallas interpuestas para ocultar la realidad fáctica de la obligación tributaria, bastando el levantamiento del velo para conocer a la persona física auténticamente responsable de la defraudación (véase, por ejemplo, la STS de 5 de diciembre de 2012).

6. Conductas incriminadas

Presupuesto para aplicar cualquiera de las conductas típicas a que posteriormente se hará referencia es entonces la existencia de una relación jurídica tributaria previa. Ha de haber una obligación (un deber tributario dicen algunos) de pagar, de retener, de ingresar, que se infringe.

A. Tipo básico (art. 305.1 CP)

El tipo básico (art. 305.1 CP) del delito fiscal, existente dicha obligación, exige además una defraudación por acción u omisión, que especifica cómo ha de producirse, en relación con un objeto concreto, que ha de causar un perjuicio patrimonial y que ha de ser, necesariamente, dolosa.

a. Impago o beneficio fraudulentos

En primer lugar, el precepto requiere una defraudación 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. Eso es, un **impago o beneficio fraudulentos**.

El mero impago, sin ocultación, de lo que se debe a las Haciendas Públicas no es delito (así, claramente, ya la STS de 25 de noviembre de 2005).

Ni lo es impagar quebrando el deber jurídico de pago, como dirán algunos. Ni lo es incumplir las obligaciones tributarias.

Lo es impagar o incumplir de modo fraudulento, esto es, a través de una maniobra defraudadora, por acción u omisión, que impida conocer a las Haciendas la situación concreta que obliga a tributar, ya sea falseando datos fiscalmente relevantes, ya sea ocultando hechos imponibles. En este sentido la STC 120/2005 señala que la noción de fraude contiene los conceptos de simulación y engaño.

Defraudar es **engañar**, es desarrollar un comportamiento idóneo para perjudicar los intereses patrimoniales de la Administración. No basta con comprobar la existencia de este perjuicio (así, la STC de 4 de octubre de 2010), que puede concurrir sin que el mismo sea imputable, o no sólo, al obligado tributario. Hay que comprobar el engaño, la simulación, la falsedad, la mentira,

como parte del tipo objetivo -no de un tipo subjetivo que no requiere otra cosa que el dolo- y la vinculación a ella de un perjuicio patrimonial de la Hacienda afectada.

Que se puede defraudar por **acción** es evidente. Basta con alterar datos fiscales, falsear conceptos tributarios, etc. La cuestión de la **omisión** ha sido más controvertida. Pero es importante contemplarla, legalmente incluso, como hace el Código desde 1995 despejando cualquier duda al respecto, porque cada vez hay más tributos que exigen declaración e incluso autoliquidación. Puede cometerse el delito no presentando dicha declaración. Sin duda. Ahora bien, ni la falta de presentación de las declaraciones obligatorias conlleva automáticamente la existencia del delito (no cuando la Administración es o puede ser perfectamente conocedora del hecho imponible) ni la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones excluye la defraudación, cuando ésta quepa acreditarla por otros hechos.

En relación con la omisión, la normativa tributaria distingue entre la infracción del art. 192 LGT de no presentar declaración y la falta de ingreso del art. 191 LGT, infracción más grave. Es necesario por tanto algo más: una defraudación, una simulación, una ocultación. En otros términos, una **omisión que implique fraude** (que sea idónea para defraudar). La mera omisión de la declaración de unos hechos cuyo desconocimiento para la Hacienda se derive de su desidia (p.ej., porque ya dispone de todos los datos pertinentes) sólo puede generar responsabilidad tributaria. Si no hay fraude no hay sanción sino responsabilidad administrativa (192 LGT), incluso aunque la omisión conlleve una falta de ingreso.

En la STS de 25 de noviembre de 2005 se absuelve en un caso en que el enjuiciado no presenta una determinada declaración de IVA, habiéndose presentado las de ingresos a cuenta de años anteriores, habiéndose abonado el IVA del último año y habiéndose escriturado públicamente los pisos vendidos, hechos todos que conocía la Administración.

Lo mismo ocurrirá si no se declara el IVA pero se presenta el modelo de operaciones con terceros 347.

O si el trabajador por cuenta ajena con una única vía de ingresos no presenta la declaración anual de IRPF pero el retenedor ha ido satisfaciendo el importe íntegro de las retenciones practicadas a través de la presentación del modelo (dependiendo de cada Hacienda) correspondiente.

O si el contribuyente está sometido a especial tratamiento de vigilancia por tener la condición de gran contribuyente.

Pero si la falta de actuación del sujeto pasivo de la relación tributaria es la que impide a los órganos tributarios conocer los hechos que fundamentan la obligación de tributar, estaremos ante esa omisión sí relevante penalmente.

Así se acepta en la STS de 28 de octubre de 1997 (Caso Filesa); posteriormente, también en la STS de 25 de febrero de 1998. Se necesita una omisión, equivalente a la acción penalmente relevante, a la que se pueda imputar el resultado perjudicial para la Administración (comisión por omisión) contrastado el deber extrapenal del obligado tributario y su obligación de evitar el daño patrimonial (véase la STS de 25 de noviembre de 2005).

En la medida en que la Hacienda correspondiente tenga que ser quien investigue para poder conocer el hecho imponible o el dato fiscal relevante a efectos impositivos (para conocer o cuantificar la deuda tributaria), incumbiendo ello al contribuyente (así ocurrirá en supuestos de autoliquidación en que no sea posible el cruce de datos), habrá delito (p.ej., en relación a fondos opacos).

En relación con la presentación de declaraciones, afirma expresamente ahora el art. 305.1 pfo. 2 CP introducido en 2012, aunque sea de forma innecesaria, que la misma no excluye la defraudación que se acredita por otros medios. Pero quien reconoce la deuda, mediante una declaración o autoliquidación en la que no se tergiversan datos, no defrauda.

Así, si el perceptor de ingresos profesionales realiza el pago fraccionado a través del modelo correspondiente, cuantificando la existencia de retención que no se ha ingresado, no incurre en delito alguno, pues el dato que se comunica a la Administración impide afirmar la imposibilidad o dificultad para realizar las tareas oportunas de comprobación y verificación (así en la SAP de Madrid (Sección 23ª), de 20 de enero de 2010 en el Rec. 212/09).

Cuándo se defrauda, y cuándo no, no es fácil de establecer. Pero sí hay ya jurisprudencia consolidada sobre los supuestos más controvertidos.

Sobre el frecuente supuesto de la conceptualización como gastos vinculados a una actividad empresarial de lo que en realidad son gastos propios de consumo personal y familiar, véase la mediática Sentencia condenatoria por ocho delitos contra la Hacienda Pública dictada en conformidad en las Diligencias Previas 5404/2011 del Juzgado de instrucción 32 de Barcelona, en relación con defraudaciones de IVA, Sociedades, IRPF y Patrimonio entre 2006 y 2008 por deducción como gastos empresariales del coste de la propia vivienda, segundas residencias, un barco de recreo y otros varios, en desarrollo de "una sucesión de negocios simulados al objeto de eludir la debida tributación en los diferentes impuestos".

Al margen de los supuestos evidentes de alteración u ocultación de hechos, la principal discusión se ha planteado, incluso tributariamente, a la hora de distinguir lo que es la planificación fiscal, la ingeniería fiscal o la economía de opción, lícitas e irrelevantes penalmente, **el fraude de ley** (en realidad, conflicto en la aplicación de la norma conforme al art 15 LGT, similar al 6.4 CC), más controvertido, **y la simulación** o negocio simulado que refiere el art. 16 LGT, relevante penalmente.

La tesis tradicional la expresaba la STS de 28 de diciembre de 2003, que señala: “En cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de ley exime del delito fiscal [...] Y no cabe apreciar un menor desvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto [...] Pero desde luego el fraude de ley no impide la aplicación de las normas eludidas, incluidas las que sancionan penalmente la elusión fiscal en determinados supuestos”.

Sin embargo, la STC 120/2005 de 10 de mayo cambia el criterio acertadamente y dice: “[...] mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento puesto que el artificio utilizado salta a la vista”, entendiéndose que en tales supuestos ha de proponerse la atipicidad de la conducta analizada. Sus argumentos son los siguientes: el fraude de ley tributaria no es diferente del fraude de ley del art. 6.4 CC, éste nada tiene que ver con el concepto de fraude o defraudación propios del Derecho Penal ni con la idea de simulación, en el fraude de ley no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso en aras a evitar que se aplique otro menos favorable (norma principal), el fraude de ley tributario persigue disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías que ofrecen normas tributarias utilizadas de forma diferente a la que sería su finalidad, la actuación es transparente y no existe simulación o falseamiento de base imponible, no hay violación directa del ordenamiento jurídico y no concurre el elemento subjetivo propio de la defraudación tributaria, esto es, el ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión encaminada a ello, sin que baste para el delito el perjuicio de los ingresos de hacienda. Concluyendo que no es posible incriminar las conductas de fraude de ley (en el mismo sentido, la STC 48/2006).

Sin variar teóricamente de criterio (y en un caso similar), la STC 129/2008, de 27 de octubre, amplía no obstante el concepto de defraudación entendiéndose que “puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos” y concluyendo que “la falta de lógica económica más allá de lo que pueda suponer el impago de tributos” podría considerarse elemento de simulación, aceptando en estos casos un delito, en contra de la doctrina dominante (sobre lo que es realmente una simulación, pueden verse la STC de 13 de febrero de 2006 y las SsTS desde la de fecha 12 de julio de 1992 hasta las más recientes de 1 de octubre de 2010 y de 20 de septiembre de 2012).

El fraude de ley es producto de una deficiencia legal o de técnica legislativa. Y no hay otra cosa en él que un concurso de normas cuya solución puede ser la que le dé la Administración tributaria, pero sin que ello implique apreciar una defraudación en quien optó por la norma preterida por la Administración. Así se expresa en el propio art. 15 LGT, que ya ni siquiera habla de supuestos

de fraude de ley, sino de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, estableciendo las reglas a aplicar en tal caso.

Completamente diferente es el acto o negocio simulado. Aquí se falsea la realidad para que con la simulación se aplique una norma que no corresponde aplicar. Bajo la apariencia de un negocio determinado se oculta en realidad un negocio sin causa alguna, o bien, un negocio que sí la tiene pero que es completamente diferente a aquélla que pretende alegarse (simulación absoluta y simulación relativa). En toda simulación se pretende ocultar la verdadera causa del negocio que se celebra entre las partes y de este modo ocultar el hecho que debe dar objeto a una tributación concreta. Y esto, sí es delito.

Ahondando en la distinción entre el fraude de ley y la simulación, cabe remitirse nuevamente a la ya citada STC 120/2005 que aclara que en el fraude de ley (que se traduce “en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu”) “no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar por se de infracción tributaria o de delito fiscal”.

En este sentido, y en relación a un controvertido ejemplo, no debería poderse hablar de simulación en el supuesto de ausencia de motivos económicos válidos para acogerse a un determinado régimen tributario, como el régimen especial FEAC (de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores), sino de fraude de ley tributaria, sancionable (según el artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) con la no aplicación de dicho régimen especial y, consiguientemente, con la pérdida de la ventaja fiscal derivada de tal aplicación, pero no por vía penal subsumiendo el comportamiento en el tipo del artículo 305 del CP. Como señala el Tribunal Constitucional, no hay simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal³.

3 La Sentencia, entre alguna otra, del Juzgado Central de lo Penal nº 1 de 20 de abril de 2016 es condenatoria por indebida aplicación del régimen FEAC, pero lo es en conformidad de partes, limitándose por ello el Juzgador, en estricto cumplimiento de lo previsto en el artículo 787 de la LECr, a dictar sentencia en base a lo acordado por las partes, sin entrar en valoraciones fácticas ni jurídicas, a lo que se añade que lo que entonces se reprochó a los condenados fue la “simulación de una operación de escisión que encubría realmente una operación de venta”, con el propósito de invocar y acogerse torticeramente al régimen FEAC. De modo que también en este caso lo que realmente se sancionó fue una auténtica simulación (y la consiguiente ocultación o falseamiento de la base imponible) y no en cambio el mero fraude de ley por aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable -norma de cobertura- previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable -norma principal-.

Siguiendo con otros ejemplos, será fraude de ley la operación de reducción de capital con devolución de aportaciones a socios e inmediata ampliación de capital dando entrada a nuevos socios. Pero será simulación la venta de terrenos a través de ampliación y reducción de capital. Es fraude de ley el aumento del capital social con cargo a la cuenta de reservas voluntarias, mediante el incremento del valor nominal de las participaciones, con posterior reducción y devolución a los socios de la parte de capital minorado en proporción a sus participaciones mediante disminución de su valor nominal, obteniendo así un resultado económico equivalente al de las reservas acumuladas entre los socios (SAN de 14 de mayo de 2007). Pero es simulación la contabilización en la cuota de una deducción por inversión en activos fijos nuevos, correspondiente a maquinaria adquirida a entidades vinculadas a un precio notoriamente superior al de mercado (STS de 7 de febrero de 2012). Puede considerarse fraude de ley, irrelevante penalmente por tanto, un cambio de domicilio que conlleve beneficios fiscales o una escisión de sociedades que tenga por causa motivos económicos válidos con compensación de deuda tributaria, a pesar de la tesis de determinadas Haciendas y como bien ha explicado la STS (Sala 3ª) de 28 de junio de 2013, que niega incluso la infracción tributaria. La casuística es inabarcable, pero la distinción básica está en el propio contenido del término “simulación” en cuanto reflejo de una operación inexistente o basada en el engaño, diferente de un fraude radicado en la utilización de una norma “inaplicable” para el supuesto en el que se pretende encajar una operativa sí existente. En la simulación hay ocultación; no lo hay en el fraude de ley. La simulación indica una situación imaginaria; el fraude de ley una operación real.

Siguiendo otra terminología, más tributaria que penal, habrá elusión fiscal, irrelevante penalmente en localizaciones de sedes y actividades en territorios de baja tributación, en financiación de filiales en parte con capital y en parte con préstamos del socio para deducir los intereses de esta parte (ya que si se financia todo con capital no se genera gasto deducible alguno) o en retribución al accionista a través de reducciones de capital en lugar de a través de dividendos. Habrá en cambio evasión fiscal, punible, en supuestos de ausencia de declaración de las ventas de una compañía mediante alteración de la realidad fáctica, en facturación a empresa vinculada de bienes o servicios por debajo del precio de mercado o en localizaciones artificiosas de gastos en países de alta tributación y de los ingresos relacionados con ellos en países de baja tributación.

Por otra parte, decimos, e insistimos en ello, que el Código Penal exige una defraudación. Ahora bien, explícita cómo, en qué supuestos (taxativos y alternativos), ha de producirse ésta. Son los siguientes:

- La defraudación ha de implicar la **elusión del pago de tributos**, esto es el evitar, eludir (siempre fraudulentamente, tal y como se ha definido antes) la obligación de pago que exige la realización del hecho imponible de que se trate.
- O bien la **elusión del pago de cantidades retenidas** o que se hubieran debido retener. Aquí el obligado tributario no lo es el deudor, sino el retenedor. Pero no se sanciona el hecho de no practicar la retención, sino el hecho de ocultar que se tiene que retener: por ejemplo, en supuestos de economía sumergida o, simplemente,

cuando se engaña acerca de la base sobre la que se practica la retención. Dando igual que se retenga y no se ingrese o que ni siquiera se retenga.

- O bien la **elusión de ingresos a cuenta** en supuestos de retribuciones en especie en todos aquellos casos en que no existe un rendimiento dinerario pero sí la obtención de regalos por imposiciones a plazo, etc., en que el ingreso a cuenta también ha de versar sobre el valor del bien que se recibe.
- O bien **obteniendo indebidamente devoluciones** vinculadas a supuestos de tributación. En casos, por ejemplo, de presentación de facturas falsas, ocultación de ingresos, etc., que no sólo impiden la tributación correspondiente sino que incluso generan un derecho (indebido) a una devolución de la Administración de cantidades ya ingresadas. Obviamente nada tiene que ver con este supuesto el engaño a la Administración para que entregue un importe no fundamentado en una relación tributaria (así, una subvención).
- O bien, finalmente, **disfrutando indebidamente de beneficios fiscales** (en relación a reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones, desgravaciones, etc.), siempre que se genere el error que da lugar a la obtención del beneficio o se aproveche aquél en que incurre la Administración, a la que no se saca del mismo.

b. Objeto: tributos, cantidades retenidas, ingresos a cuenta, devoluciones, beneficios fiscales

En segundo lugar, y como se ha venido explicando, el impago o beneficio fraudulentos hacen referencia a un concreto **objeto: tributos, cantidades retenidas, ingresos a cuenta, devoluciones, beneficios fiscales**.

Estamos ante **elementos normativos** a definir conforme a la regulación tributaria. Así, el art. 2.2. LGT incluye en el concepto de tributo las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

Las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener hacen referencia a los importes derivados de pagos a otras personas que el retenedor está obligado a ingresar en la Hacienda correspondiente y que el sujeto pasivo de la retención posteriormente compensará con la cuota a satisfacer en la liquidación del impuesto.

Los ingresos a cuenta son cantidades que deben ingresarse en la Administración tributaria por el pagador de determinadas rentas, por estar así establecido en la ley, como anticipo de la cuota del Impuesto que ha de pagar el perceptor de las mismas.

Las devoluciones surgen de la liquidación negativa del tributo correspondiente.

Y los beneficios fiscales refieren toda clase de deducción, bonificación, exención o desgravación a tener en cuenta en la liquidación tributaria de que se trate.

En todo caso, no tiene por qué haberse ya producido una liquidación de la Hacienda, ni haberse requerido su pago por la Administración; es en la instancia penal donde se concreta el importe defraudado, y es al Juez de lo penal a quien corresponde en este sentido practicar, en la propia sentencia, la liquidación definitiva de la deuda tributaria impagada (apoyándose en su caso en las correspondientes pericias).

c. Cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado o devoluciones o beneficios indebidamente obtenidos

En tercer lugar, el impago ha de concretarse en un **perjuicio patrimonial** a la Hacienda correspondiente (en cuanto déficit de ingreso, mayor o menor), que es el resultado del delito y que se identifica en el delito fiscal con la **cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado o las devoluciones o beneficios indebidamente obtenidos**, superior a ciento veinte mil euros.

Estamos ante un delito de **resultado**, en el que éste implica un perjuicio patrimonial, que se identifica con el importe defraudado.

La cuantía a la que hace referencia el legislador en el art. 305.1 CP (y en el art. 305 bis. 1 CP, que incorrectamente se refiere sólo al concepto de cuota) y que ha de defraudarse para que intervenga el Derecho Penal **-ciento veinte mil euros** en el tipo básico, **seiscientos mil euros** en la modalidad de la letra a) del apartado 1 del tipo agravado- es un **elemento típico**. No una condición objetiva de penalidad (ésta es la tesis, sin embargo, de la jurisprudencia dominante), que, de ser así, impediría la posibilidad de apreciar el delito en grado de tentativa. Genera confusión a este respecto el Preámbulo de la LO 7/2012 que en su apartado III párrafos segundo y cuarto vincula la cuota tributaria del art. 305 CP (su impago) con el desvalor de resultado, mientras que su apartado IV alude a la cuota defraudada en el art. 307 CP como condición objetiva de punibilidad.

Como tal elemento típico ha de ser abarcado por el dolo del sujeto activo, que basta con que conozca y asuma que de su conducta se deriva un perjuicio de al menos ese importe (como en los delitos patrimoniales en sentido estricto o amplio). Ello, de una parte obliga a entender que el delito se consuma cuando finalizado el período voluntario de pago no se ha producido la regularización correspondiente tras una posible defraudación, pero no si la misma se produce, por más que en primera instancia pudieran existir comportamientos defraudatorios. Sobre ello volveremos inmediatamente.

Las defraudaciones que no alcancen dicha cuantía se remiten al Derecho administrativo sancionador.

El art. 305.2 CP (y en relación con él el art. 305 bis. 2 CP) especifica **cómo ha de determinarse dicha cuantía** a efectos de comprobar que, efectivamente, se ha superado el importe que exige la intervención penal.

En primer lugar, explica que cuando se trate de tributación periódica o de declaración periódica ha de estarse a cada período impositivo, salvo cuando éste sea inferior a doce meses, en que ha de estarse a lo defraudado en el año natural (letra a, inciso 1º).

Equipara aquí el legislador los supuestos en que el hecho imponible tiende a repetirse fraccionándose en períodos concretos (IRPF) y aquéllos en que el tributo grava hechos concretos, aun de devengo inmediato, siempre que su liquidación permita agrupar los que tienen lugar en un período determinado (IVA).

Como excepción, el CP aclara que el delito será perseguible “desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1 del artículo 305 -120.000 €-, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva”.

En el caso de tributación o declaración no periódica, sino referida a hechos imponibles concretos con devengo instantáneo, habrá que estar a cada concepto susceptible de liquidación (letra b).

No cabe acumular ni tributos diferentes, ni períodos diferentes, ni Haciendas diferentes, ni cuotas diferentes, ni hechos diferentes para alcanzar el límite objetivo de los ciento veinte mil euros de defraudación, requeridos por el art. 305.1 CP.

A dicha cuantía ha de llegarse sólo, cuando de ello se trate, con el concepto de cuota tributaria, no con el de deuda tributaria (que engloba intereses y recargos) ni con el de la sanción tributaria que pueda corresponder. Dicha cuota se concretará como determine la normativa tributaria de aplicación.

Entendido cuál es el resultado del delito, el perjuicio patrimonial, y cómo se determina la cuantía que delimita la intervención penal, ciento veinte mil euros, hay que preguntarse cuándo se entiende producido el perjuicio que condiciona la perfección delictiva, esto es, **cuándo se produce la consumación** del delito (y, por tanto, hasta cuándo puede desistirse del intento delictivo y cuándo comienza el plazo de prescripción del delito).

La respuesta parece evidente: cuando se produce el perjuicio. Hasta entonces, si existe conducta defraudadora, habrá de aceptarse que no estamos sino, en su caso, ante una tentativa teóricamente punible, pero impune en la práctica porque siempre cabrá la regularización pre-consumativa. La casuística plantea, sin embargo, varias cuestiones conflictivas.

En aquellos tributos en que el contribuyente declara el hecho imponible y la Administración cuantifica la obligación tributaria (IIVTNU), la consumación se producirá el último día hábil del período de pago. Da igual si dicha declaración ya conlleva una falsedad, da igual si se produce una omisión relevante cuando se produce la liquidación porque todavía el sujeto puede cumplir con sus deberes tributarios.

En tributos con autoliquidación (IRPF), el plazo será el mismo, el último día posible de pago (tanto en relación con cantidades insatisfechas como con beneficios indebidos). Aunque el declarante haya presentado una declaración (con liquidación) falsa y haya ingresado un importe menor del que estaría obligado a ingresar, hasta el día final de pago, en período voluntario, puede rectificar desistiendo de su inicial voluntad delictiva (así, las S5TS de 6 de noviembre de 2000, 19 de mayo de 2005 o de 25 de noviembre de 2005, frente a la STS de 30 de abril de 1999, que entiende consumado el delito cuando se produce la declaración).

En supuestos de declaración periódica de liquidación anual, no hay apenas ya discusión sobre ello.

En supuestos de declaración periódica pero de liquidación trimestral (IVA) la cuestión es más compleja, porque el art. 305.2 a CP) señala que el importe de lo defraudado ha de referirse al año natural. Esto implica que hasta dicho momento no se puede conocer si se han superado o no los ciento veinte mil euros de defraudación que exige el delito para que pueda aplicarse. Lo que significa que también aquí habrá que estar al último día de plazo voluntario de pago del cuarto trimestre para comprobar la existencia del delito, de tal modo que la superación en un primer, segundo o tercer trimestre, individual o conjuntamente considerados, no basta para entender consumado el delito.

En supuestos de impago de cantidades retenidas la solución debe ser la misma.

Siempre, claro está, que no haya solicitud alguna de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en el período voluntario de pago, en cualquier caso.

El hecho de que pueda satisfacerse la deuda con recargo ejecutivo o recargo de apremio no impide la consumación del delito, a salvo de lo que posteriormente se diga en relación con la regularización tributaria (art. 305.4 CP).

En casos de devolución, la consumación se producirá con la recepción de la cantidad indebida.

Estos son los criterios generales de consumación (y, por tanto, de comienzo del cómputo de la **prescripción**), que habrá que ir concretando atendiendo a la especificidad de cada tributo. Hasta tales momentos, como antes se decía, cabe la tentativa, teórica; ahora bien, por una parte, es muy difícil deslindarla de los actos preparatorios impunes y, por otra, como siempre es posible pagar hasta el último día hábil de pago. En la práctica, las defraudaciones que llegarán a los tribunales serán siempre consumadas. Podría hipotéticamente plantearse un supuesto de tentativa punible en aquellos casos en que se presentan declaraciones impositivas defraudatorias el último día de pago, que son detectadas inmediatamente como tales por la Administración. En estos casos, o bien entendemos que las mismas representan tentativas absolutamente inidóneas para generar perjuicio alguno, y como tales, entran en el engaño burdo que obliga a considerarlas atípicas, o bien, entendemos que el perjuicio, aún durante un breve período de tiempo, ya se ha producido, con lo que entramos en el ámbito de la consumación. Teóricamente posible la tentativa en cuanto delito de resultado, que es el delito fiscal, su aceptación en la

práctica es difícil de imaginar, a salvo de supuestos específicos, por ejemplo, en la modalidad de obtención indebida de devoluciones en que si éstas efectivamente no llegan a producirse, a pesar de la maniobra defraudadora (con autoliquidación del obligado), sí podemos entender no consumado todavía perjuicio alguno y no perfeccionado en consecuencia el *iter criminis*.

Una matización hay que efectuar con la nueva previsión de los arts. 305.2 letra a) inciso 2º y 305.3 pfo. 1 inciso 2º CP que establecen que ante defraudaciones que se llevan a cabo en el seno de una organización o grupo criminal o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva (en definitiva, criminalidad organizada o actuación bajo apariencia de empresa, que en realidad es ficticia), no hay que esperar a la conclusión del año natural, sino que en cuanto se alcance la cifra, respectivamente, de los ciento veinte mil o cincuenta mil euros (no los cuatro mil del segundo párrafo), se podrá perseguir el delito, adelantándose, por tanto, el momento de su consumación.

En relación con los **diferentes plazos de prescripción** tributaria (cuatro años) y penal (cinco o diez años, según estemos ante el tipo básico o los tipos agravados), la discusión suscitada sobre si se puede cometer un delito en relación con la existencia de una deuda prescrita y, por tanto, no reclamable administrativamente, se ha resuelto mayoritariamente ya desde la STS de 26 de julio de 1999 a favor de entender que la prescripción tributaria en modo alguno puede condicionar la penal, cuya razón de ser obedece a razones diferentes, y zanjado definitivamente con el ATC 346/2006 en el mismo sentido.

En cuanto al complejo tratamiento de la prescripción en el delito de blanqueo de bienes en supuestos de autoblanqueo posesorio de una cuota tributaria defraudada, los argumentos que pudiera haber a favor de la imprescriptibilidad del delito de blanqueo en tales casos (siempre que existan fondos equivalentes a la cuota defraudada en el patrimonio del blanqueador), en nada condicionan, la prescriptibilidad del delito fiscal, tal como se ha señalado.

Finalmente, la modificación mediante la LO 7/2012 de la regulación de la regularización tributaria, claramente ubicada en el Preámbulo de la Ley en el tipo de injusto y no en la punibilidad, plantea un nuevo objeto de discusión en cuanto si se entiende que el injusto no se produce hasta que sea ya imposible la regularización excluyente de responsabilidad penal, es posible entender que, hasta dicho momento, no se ha realizado plenamente el injusto típico y, por tanto, consumado el delito. A ello se hará referencia posteriormente, cuando se analice el art. 305.4 CP.

d. Dolo

Por último, y en cuarto lugar, el Código sólo sanciona comportamientos que acrediten un **dolo**, directo o eventual.

El propio concepto de defraudación, que implica una ocultación maliciosa, es incompatible con la idea de un mero actuar negligente. De ahí que no se contemple expresamente el castigo de acciones u omisiones imprudentes en estos delitos (como sí ocurre en el ámbito administrativo),

aspecto especialmente relevante en materia de asesoramiento fiscal (incorrecta valoración de hechos, desconocimiento de información real, falta de concreción de instrucciones administrativas, discrepancia jurisprudencial sobre tratamiento de distintos supuestos, ausencia de criterio uniforme de las distintas Haciendas, etc.). Consecuentemente, el error de tipo, vencible o invencible, implica la atipicidad de la conducta enjuiciada (así, en la STS de 20 de enero de 2006).

Teóricamente también el que tiene que ver con la entidad de la cuota defraudada, pero teniendo en cuenta que el dolo eventual sí se sanciona, y que por tanto, será difícil aceptar un error (aunque sea vencible), cuando el sujeto quiera alegar que sólo pretendía defraudar ciento diecinueve mil euros pero que, por error de cálculo, lo hizo en más de ciento veinte mil. En este sentido, no se requiere un exacto conocimiento de cuál será el perjuicio realmente causado (al igual que en los delitos patrimoniales). A la inversa, la conducta lógicamente quedará impune por imposibilidad probatoria (pretensión defraudadora delictiva que no se concreta por no superarse el límite de cuota previsto).

Debe conocerse la existencia de la obligación tributaria y plantearse el perjuicio que necesariamente derivará del comportamiento defraudador.

Es posible dogmáticamente un error de prohibición a pesar de la incorporación de elementos normativos a la tipicidad (en supuestos de absoluto desconocimiento de la obligación de tributar), pero difícil de aceptar en nuestra sociedad actual.

Lo que no se exige en modo alguno, es un específico ánimo defraudador adicional al dolo.

B. Tipos cualificados (305 bis CP)

Los tipos cualificados (305 bis CP), para los que se prevé una pena de hasta seis años, que eleva el plazo de prescripción del delito hasta los diez, abarcan tres supuestos, en relación a todos los cuales el legislador establece que les son de aplicación todas las previsiones del artículo 305 (art. 305 bis. 2) CP. También se aplican, por supuesto, al fraude a la Unión Europea del art. 305.3 CP al que se hará referencia después.

Descritos en el art. 305 bis. 1 CP, refieren lo siguiente:

a. Gravedad de la cuantía.

Esta circunstancia atiende el especial desvalor de resultado y el legislador establece un criterio objetivo cifrado en que se alcancen o no los seiscientos mil euros de cuota defraudada.

b. Utilización de organización o grupo criminal

No se trata de penalizar la codelinuencia sino de agravar la actuación en el seno de una unión de personas (conforme a la definición que se establece en los arts. 570 bis. 1. pfo. 2 y 570 ter. 1. pfo. 2 CP), grupo que facilita la comisión del delito.

Supuesto característico de este tipo agravado es el de compra por el defraudador de facturas falsas (en los casos, habituales, de fraudes del IVA), en el que se acude para compensar el IVA repercutido con el IVA, inexistente, soportado teóricamente por dicho defraudador, a (falsas) empresas (inexistentes en realidad), que confeccionan las facturas vendidas en base a servicios realmente no prestados. La empresa o particular receptores utilizan las mismas para deducción de IVA (o de IS). Todo ello, con diferentes entramados societarios complejos en las que aparecen las denominadas "sociedades trucha", en el ámbito intracomunitario, que, por supuesto, ni declaran ni ingresan IVA alguno.

c. Utilización de personas interpuestas

También acreditan estos supuestos un especial desvalor de acción por la manifiesta voluntad que se revela tanto para cometer el delito como, y aquí la importancia del supuesto, para dificultar la investigación y posible descubrimiento del fraude.

Lo que se pretende es ocultar la identidad del obligado tributario utilizando para la percepción de ingresos personas interpuestas, físicas o jurídicas, o entes sin personalidad, sociedades pantalla, sociedades radicadas en paraísos fiscales, territorios de nula tributación o que garanticen la ocultación del sujeto pasivo del tributo; en definitiva, entramados que dificulten acreditar los ingresos realmente percibidos por quien tiene obligación de tributar por ellos. Todo ello con mayor o menor complejidad. También hay que ubicar aquí los supuestos de cesión de créditos, especialmente vinculados a la existencia de grupos de empresas ficticios con sedes en diferente localización en que, a conveniencia, se producen transferencias contables sin justificar, que inciden en el hecho imponible. La STS 974/2012, de 15 de diciembre, da un buen ejemplo (en el caso Ballena blanca) sobre este supuesto agravatorio.

C. Fraude a la Hacienda de la Unión Europea (art. 305.3 CP)

Junto al tipo básico y los tipos gravados, prevé específicamente el Código Penal el **fraude a la Hacienda de la Unión Europea** (art. 305.3 CP).

La atención a los delitos contra sus intereses financieros ha sido y continúa siendo uno de los aspectos principales de la política criminal de la Unión.

La Sentencia del Tribunal de las Comunidades Europeas conocida como del maíz griego (caso "Comisión contra Grecia", nº 68-88, de 21 de septiembre de 1989) estableció el principio de asimilación, en virtud del cual los Estados miembros debían castigar los ilícitos cometidos contra los intereses propios de la Unión Europea con las mismas sanciones que las que estuvieran previstas para la tutela de los bienes jurídicos nacionales en sus ordenamientos internos; es esta doctrina de la que se hizo eco el Tratado de Maastricht, que a su vez introdujo el principio de colaboración, recogido en su artículo 209A, que insta a las diferentes administraciones implicadas a aunar esfuerzos en la cruzada contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Comunidad adoptando "las mismas medidas para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Comunidad que las que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros".

No obstante, la técnica de la asimilación sólo solventa ciertos aspectos del problema de las lagunas de punición. En efecto, es cierto que al tipificar los Estados miembros las conductas lesivas para los intereses financieros comunitarios, asociándoles las mismas penas previstas en sus ordenamientos jurídicos para sus bienes nacionales análogos, se consiguió reducir la criminalidad, pero también lo es que al darse regulaciones distintas en cada uno de ellos gran parte de dicha criminalidad se desplazó a aquéllos en los que existían regímenes punitivos menos severos.

Por ello, junto a otras razones, también se ha ido apostando por la armonización legislativa en este ámbito.

En este escenario se aprobó el Acto del Consejo de 26 de julio de 1995 por el que se establece el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (95/C 316/03), basado en el artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, que impuso a los Estados miembros la obligación de sancionar el fraude que afectase a los intereses financieros europeos, en los términos que se contemplan en su artículo 1.1.

Tras aprobarse el Protocolo de Dublín de 27 de septiembre de 1996, dedicado a los delitos de corrupción, el Segundo Protocolo establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea del Convenio, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, hecho en Bruselas el 10 de junio de 1997, que incorporaba previsiones sobre el blanqueo, aborda en sus artículos 3 y 4 la obligación de los Estados de regular la responsabilidad de las personas jurídicas, manteniendo el concepto de "fraude" del artículo 1 del Convenio (artículo 1 párrafo único letra b).

El principio de asimilación para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea se trasladó con el Tratado de Ámsterdam al artículo 280.1 TCE, en relación con el artículo 280.2. Además, cuando modifica el Artículo K del Tratado de Maastricht, dedicado a la cooperación en los ámbitos de la justicia y de los asuntos

de interior, e introduce el nuevo Título VI, en el que se regulan las disposiciones relativas a la cooperación policial y judicial en materia penal (con un nuevo artículo K.1), propicia un importante avance cualitativo en la política criminal europea, pues plantea también la posibilidad de armonizar las legislaciones penales de los Estados miembros, entre otras, en materia de fraudes.

Con el Tratado de Lisboa se acoge también el proyecto comunitario de armonización legislativa en materia penal en cuanto a los ilícitos contrarios a los intereses financieros europeos en los arts. 83.1 pfo. 2, 86 y 325.

Vinculada a la Comunicación de la Comisión sobre la protección de los intereses financieros de la Unión Europea a través del Derecho Penal y de las investigaciones administrativas de 26 de mayo de 2011, se ha estado debatiendo durante varios años la Propuesta de Directiva del Parlamento europeo y del Consejo sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho Penal, presentada por la Comisión con fecha 11 de julio de 2012 -COM (2012) 363-, finalmente adoptada en mayo de 2017 y que, aprobada por el Parlamento, tras su paso por el Consejo, como Directiva 2017/1371, de 5 de julio, ha sustituido al Convenio de 1995 con sus Protocolos de 1996 y 1997 y dado lugar en el ordenamiento español a la aprobación de la Ley Orgánica 1/2019.

Ejemplo de la técnica de asimilación (privilegiada podría decirse por la diferencia de límites cuantitativos para fijar la infracción penal cuando se tienen en cuenta intereses financieros estatales o comunitarios), la tutela de la Hacienda de la Unión Europea se equipara en el artículo 305.3 CP (introducido en 1995 y reformado varias veces, la última de ellas con la despenalización producida por el aumento de cuantías que permite la intervención penal) a la de la Hacienda estatal, autonómica, foral y local del artículo 305.1 CP. Similar técnica se ha seguido en los artículos 306 y 309 CP (tras 2012 unificados con la desaparición de éste) en relación a la equiparación de los fondos (presupuestos) de la Unión con los de las Administraciones Públicas estatales (un artículo 306, no obstante, de difícil explicación con la reforma en 2019 de los artículos 305.3 y 3081 y 2, que lo vacían de contenido).

Pero también en este ámbito se utiliza, como se decía, la técnica de la armonización, que es la que permite, en mínimos, la aproximación de las diferentes legislaciones para evitar paraísos delictivos. La regulación española, en este punto, cumple con creces el mandato de la Unión y prevé penas muy por encima de lo exigido por ésta tanto en el artículo 305.3 CP, como en el artículo 306 CP, como en el artículo 310 bis CP.

Téngase en cuenta, no obstante, que podría interpretarse que el Código Penal contempla la exención de responsabilidad penal por regularización tributaria, lo que no se prevé estrictamente en la regulación de la Unión.

Antes se decía que estamos ante una asimilación privilegiada. ¿Por qué? Porque siendo el resto de requisitos idénticos (el art. 305.3 pfo. 1º CP dice: "Las mismas penas se impondrán cuando las

conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea”), la cuantía que delimita la intervención penal no es la de ciento veinte mil euros, sino la de cien mil. E incluso se prevé un pfo. 2º para aquellos supuestos defraudatorios que sin llegar a alcanzar dicha cantidad superen los diez mil euros.

La defraudación afecta aquí a los ingresos procedentes de los llamados recursos propios tradicionales (exacciones económicas en cuestiones agrícolas, ingresos derivados de aranceles aduaneros, etc.), no a ingresos procedentes de los recursos propios de equilibrio o de naturaleza fiscal que dependen de cada Estado (así, el porcentaje sobre la base imponible del impuesto sobre el valor añadido o el porcentaje uniforme al producto nacional bruto).

D. Exención y atenuación por regularización

En relación a la **exención y atenuación por regularización**, en primer lugar, el art. 305.1 pfo. 1 inciso final CP señala que la pena prevista para quien defraude en los términos que se indican se le impondrá “salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

En el pfo. 1 de este apartado 4 se precisa que se considera regularizada la situación tributaria cuando se cumplan las tres condiciones que menciona y que con la nueva redacción dada al precepto aclaran muchas de las dudas interpretativas que planteaba el texto antes de 2012.

Esta previsión para que el, en principio, defraudador pueda evitar la pena prevista legalmente tiene una única justificación político-criminal: la de conseguir evitar un perjuicio patrimonial a las distintas Haciendas sin necesidad de acudir al procedimiento penal y a la exigencia de responsabilidad civil (embargo, etc.) a través del mismo (téngase en cuenta que si esta regularización, finalizado el período voluntario de pago, permite la ausencia de responsabilidad ningún sentido tiene plantear la sanción de posibles conductas de tentativa cuando dicho período todavía no se ha alcanzado por muy clara que pueda estar la “momentánea” voluntad defraudadora del obligado).

El legislador exige para ello, primero, que se “**reconozca de modo completo la deuda tributaria**”, esto es, que se presente la documentación necesaria, se practique la autoliquidación correcta, se declare el hecho imponible realmente acaecido.

Asimismo, que se proceda al “**completo pago de la deuda tributaria**”. No sólo de la cuota: habrá que incluir, por tanto, intereses y recargos, de conformidad con el art. 58.2 LGT.

Ya antes de 2012, en que legalmente no se requería de modo explícito este pago total de la deuda (el texto hablaba únicamente de “regularizar” sin que se explicase en qué consistía esta regularización), la Circular 2/1999 de la Fiscalía General del Estado exigía el mismo para eximir de responsabilidad, además del reconocimiento de la

deuda, admitiendo únicamente una atenuación (la genérica del art. 21.5ª) en caso de pago parcial o de falta de pago.

También era ésta la opinión de la jurisprudencia mayoritaria, aunque no de la doctrina dominante. Regularizar es pagar dirían las SsTS de 15 de julio de 2002, de 30 de abril de 2003 o de 29 de mayo de 2009. No basta con rectificar las declaraciones incorrectamente presentadas, añadirían.

La normativa tributaria, sin embargo, acepta la subsanación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas de forma incorrecta sin pago (art. 179 LGT), admitiéndose incluso una rebaja del 25 por ciento en caso de ingreso total del recargo que proceda (art. 27.5 LGT).

En la doctrina se señalaba, por una parte, que no cabe la prisión por deudas y que lo decisivo por ello debía ser que se informara a la Administración para que pudiera hacer la liquidación oportuna; por otra, que si es indiscutido que la declaración sin pago no puede dar lugar a delito fiscal, siendo lo importante para éste la maniobra defraudadora y no el impago, no puede ser el pago lo relevante para evitar el delito por regularización tributaria, sino el reconocimiento de la deuda.

El texto del precepto, sin embargo, tal como aparece redactado en la actualidad ya no permite discusión alguna.

Finalmente, que la regularización se haga **en tiempo oportuno** (da igual si de modo espontáneo o dirigido), esto es, dentro de los plazos preclusivos que delimita expresamente el pfo. 1º del apartado 4.

Primero, antes de que se haya notificado al deudor el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas objeto de regularización (actuaciones que no paralizan la prescripción del delito). Si se trata de actuaciones de comprobación genéricas o referidas a ejercicios o tributos diferentes las mismas no tendrán efecto impeditivo alguno.

En caso de que no existan tales actuaciones, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interpongan querrela o denuncia contra el deudor.

O bien, por último, antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que les permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Los efectos de la regularización, dirá el art. 305.4 pfo. 2 CP, también serán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias prescritas. ¿Qué quiere decir esto? Que para evitar un delito fiscal que prescribe a los cinco (o diez años) el sujeto puede regularizar su situación tributaria en relación con deudas que hagan referencia a cinco años antes (o más en caso de los tipos agravados), aunque no tenga ya ninguna deuda con la Administración (pasados los cuatro años

de prescripción tributaria). El propio art. 221.1 LGT admite que no estamos aquí ante ingresos indebidos. En todo caso, si la Administración no aceptara el pago, cabría consignación notarial o judicial del mismo a efectos de beneficiarse de los efectos de la regularización penal.

Por otra parte, como antes se apuntaba, ha de entenderse -a pesar de la confusión de la dicción legal y de que se pueda discutir esta interpretación-, que el legislador español contempla la exención de responsabilidad penal por regularización tributaria, ahora también, y tras la variación de la redacción de los artículos 305.1 pfo. 1, 305.4 pfo. 1 y 305.4 pfo. 3 CP, en relación con los supuestos de fraude comunitario del número 3 del artículo y no sólo respecto a los del número 1, lo que no se prevé estrictamente en la regulación de la Unión (incumpliendo en cierta medida el mandato de ésta).

Fuera de los tres plazos indicados lo único que cabe es la atenuación específica y extraordinaria del art. 305.6 CP o las genéricas, ordinarias o cualificadas, del art. 21.4ª, 5ª o incluso 7ª CP (cuando no se actúe en los plazos que refieren éstas).

En cuanto a la **atenuación potestativa del apartado 6**, introducida en 2012, se exige un reconocimiento de hechos y el pago de la deuda antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado (véase la STS 340/2012, de 30 de abril). En la práctica de los tribunales ello conlleva la aplicación de una pena en torno al cuarenta por ciento del mínimo previsto legalmente como pena base del tipo a aplicar (en privación de libertad y multa).

Por lo que respecta a la **atenuación genérica**, transcurridos los dos meses referidos, se traduce por regla general en una pena de en torno al sesenta y cinco por ciento de la prevista legalmente. Sobre todo, cuando se dicta sentencia de conformidad. Se pone claramente de manifiesto, nuevamente, el interés institucional en el pago, incluso iniciado ya un procedimiento penal.

¿Qué conlleva en realidad la regularización? Tradicionalmente se ha venido afirmando que estamos ante una causa de anulación o levantamiento de pena (en la jurisprudencia se ha preferido hablar de excusa absolutoria), a ubicar en la punibilidad, de carácter personal y aplicable sólo al deudor que regulariza (no a otros intervinientes en el delito).

Esta tesis no puede seguir manteniéndose desde 2012. El apartado III del Preámbulo de la Ley Orgánica de Reforma 7/2012 señala que la regularización se configura como el reverso del delito de manera que se neutraliza el desvalor de acción y el desvalor de resultado. Se pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido en relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto y hace desaparecer "el injusto". Ello se traslada a la nueva redacción del art. 305.1 pfo. 1º CP que exige para aceptar la tipicidad que no se haya regularizado la situación tributaria y a la del art. 305.4 CP que suprime toda referencia a la idea de "exención" tributaria que asociaba la regularización a una excusa absolutoria.

La actual regulación del delito de defraudación fiscal **impide afirmar la existencia de un injusto típico si la regularización se ha producido**. Estamos ante una especie de causa de atipicidad sobrevenida. Esto es algo ciertamente extraño en la estructura del delito pero existen ejemplos, si no similares, sí próximos en otros lugares del Código en que ocurre en cierta medida lo contrario (hurto de uso de vehículos de motor del art. 244.3 CP, malversación temporal del antiguo art. 433 CP).

Ello afectará a la extensión de la ausencia de responsabilidad en relación a otros delitos, a la extensión de las consecuencias de la regularización a otros sujetos y, en cierta medida, al momento de consumación del delito.

En relación a lo primero, el art. 305.4 pfo. 3 CP señala que la regularización impedirá que se persiga al obligado tributario por irregularidades contables o falsedades instrumentales que haya cometido en relación con la deuda tributaria en cuestión, aunque la deuda objeto de regularización sea inferior a ciento veinte mil euros (Disposición Final 2ª LO 10/1995), no por otras falsedades que nada tengan que ver con la defraudación, por ejemplo, del art. 258 CP en el ámbito de los delitos de frustración de la ejecución.

El delito de blanqueo no aparece mencionado en dicho párrafo, pero puesto que la regularización impide hablar de injusto típico de defraudación tributaria, y aquel delito exige una actividad delictiva previa que no se habrá producido (la situación sería diferente si se entendiera que la regularización excluye sólo la punibilidad), tampoco será posible persecución penal aquí (hablamos siempre de deudas completamente regularizadas).

La exención de responsabilidad antes no podía extenderse a los partícipes implicados en el delito. Así lo entendía la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado, que aceptaba en todo caso una atenuación. En la actualidad, el principio de accesoriidad limitada en la participación impide, por inexistencia de hecho injusto, exigir responsabilidad alguna a quien interviene en la defraudación. En casos de regularización extemporánea, el art. 305.6 CP permite también la atenuación extraordinaria antes referida a quien sin ser obligado tributario **colabore activamente en la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables del delito**, el completo esclarecimiento de los hechos o la averiguación del patrimonio de los responsables del delito. No debe llamar la atención la mención expresa a esta atenuación y ninguna referencia a la ausencia de responsabilidad de los partícipes en el art. 305.4 CP porque aquí, simplemente, no es necesaria.

Finalmente, en cuanto a la consumación, se puede plantear la objeción de que esta tesis de la ausencia de injusto rechaza la perfección del delito hasta el último momento en que sea posible la regularización, haciendo imprescriptible en la práctica el delito (los plazos comenzarían a computar desde la intervención de

la Administración tributaria o los Órganos judiciales, momento hasta el que cabe regularizar). No tiene sentido, se dirá, entender consumado el delito si después una conducta del obligado tributario (la regularización) hace desaparecer el injusto. En la práctica, si hay regularización no se plantea problema alguno sobre el momento de consumación del delito, porque éste no se persigue. Cuando no la hay, el problema de la consumación sí se puede plantear, pero debe entenderse que la regularización implica un retorno a la legalidad, una desaparición del reproche penal que ya se había producido, no una inexistencia absoluta de injusto. El art. 132.1 CP señala que la prescripción computa desde que se ha cometido la infracción punible y la infracción se comete cuando se impaga en plazo. Ahí ya se pueden instruir diligencias por delito de defraudación. Ahí ya se ha producido el perjuicio patrimonial.

7. Autoría y participación en el delito

El **obligado tributario** es quien tiene el deber de contribuir fiscalmente y de quien se ha de acreditar la relación o presupuesto previo que permite dar paso a comprobar los elementos de la conducta típica que definen el tipo a aplicar. El mismo se define en el art. 35 LGT. Él será el **autor directo** de la infracción cometida cuando actúe dolosamente.

Pero, aunque estemos ante un **delito especial** no hay problema alguno, y así se admite ya por la doctrina y jurisprudencia y por el propio legislador (art. 65.3 CP), en que quien no reúna dicha condición (**extraneus**) pueda ser responsable del delito a título de **partícipe** (inductor, cooperador necesario o cómplice), como posteriormente desarrollaremos en referencia explícita a la responsabilidad del asesor fiscal.

Ahora bien, esta condición de “especial” del delito fiscal condiciona la responsabilidad en aquellos casos en que pueda apreciarse un error de tipo en el autor (por desconocimiento de alguno de los elementos que definen la tipicidad objetiva) que, vencible o invencible, elimina el injusto penal. También más adelante se explicará esto con más detalle.

8. Consecuencias jurídicas

A. Penas

Las **penas** que prevé el art. 305.1 pfs. 1 y 3 CP son las de prisión de uno a cinco años, multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada (cuota, devoluciones o beneficios) y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años (penas previstas en el art. 33.3 en sus letras a, j y, entre 2010 y 2015, también m CP).

Ello determina, como se decía, que el delito prescriba a los cinco años (art. 131.1 pfo. 4 CP). Ya se ha señalado que a ello no obsta la prescripción a los cuatro años de la infracción tributaria (art. 66 LGT). Así, la STS de 26 de julio de 1999 y los AaTC 346 y 347/2006.

El art. 305.3 pfo. 1 CP prevé las mismas penas en caso de defraudación superior a cien mil euros a la Hacienda de la Unión Europea. En caso de que la defraudación, sin llegar a dicha cantidad, supere los diez mil euros, las penas serán de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía, además de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años (art. 305.3 pfo. 2 CP).

El art. 305 bis 1 pfo.1 y 2 pfo. 2 CP prevé penas para los tipos agravados de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada, además de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años, incrementándose el plazo de prescripción del delito, por tanto, hasta los diez años (art. 131.1 pfo. 3 CP). Obsérvese que el plazo de prisión de hasta seis años no es casual; estamos ante el límite que permite procesalmente las conformidades penales, tan frecuentes en estos delitos.

B. Suspensión de la ejecución de la pena

En 2015 se introduce un nuevo art. 308 bis CP aplicable a todos los delitos del Título que complementa la regulación de los arts. 80 y siguientes del Código Penal sobre la **suspensión de la ejecución de la pena**.

Se insiste en el precepto en la necesidad, para la concesión de la suspensión, de que se haya abonado la deuda tributaria (o, en relación a los arts. 307, 307 bis, 307 ter y 308 CP, la deuda con la Seguridad Social o las subvenciones o ayudas indebidamente recibidas o utilizadas). El requisito se entiende cumplido cuando exista compromiso de pago (obsérvese que no se habla de la multa ni de las costas procesales y sí sólo de la deuda tributaria y de las responsabilidades civiles) de acuerdo a la capacidad económica del penado y sea razonable el cumplimiento del mismo. Pero esto es algo que ya recoge la regla 3ª del art. 80.2 CP tras la modificación de este precepto en 2015, con lo que en realidad nada aporta el art. 308 bis CP. No se aceptará lógicamente la suspensión, y esto sí es específico de este artículo, cuando conste que a este respecto se ha facilitado información inexacta o insuficiente (lo que implicará falta de compromiso, por lo que es redundante la precisión).

Tampoco aporta nada específico la previsión de su apartado 1 regla 2ª, en relación con la revocación y posible denegación de la libertad condicional en caso de incumplimiento de pago (ya prevista en los arts. 86.1 d) y 90.1 pfo. 3 CP).

Sí la del apartado 2, en relación con la necesidad de que se oiga a la Administración correspondiente a efectos de que facilite información patrimonial para que, en su caso, se pueda acordar una propuesta de fraccionamiento de pago.

C. Responsabilidad civil y cobro de las deudas tributarias

La **responsabilidad civil** dimanante del delito de defraudación tributaria supera el concepto de cuota tributaria del art. 305.2 CP y tiene que ver con el de deuda tributaria, abarcando intereses y recargos.

A efectos de cumplimiento de dicha responsabilidad civil hay que tener en cuenta la distinción entre autores y cómplices en cuanto la responsabilidad será solidaria entre los primeros (incluyendo personas físicas y jurídicas), pero subsidiaria de los segundos.

Hay que tener en cuenta también que en la práctica judicial las conformidades no serán posibles si no hay satisfacción -además de la responsabilidad civil- de las costas procesales en las que, aquí, hay que incluir las de la Abogacía del Estado o las de la representación de la Hacienda perjudicada personadas en la causa como acusación particular.

En relación con el **procedimiento de cobro de las deudas tributarias** en 2012 se introducen los nuevos apartados 5 y 7 del art. 305 CP que especifican lo siguiente.

En primer lugar, el art. 305.5 CP establece que se pueden ejecutar de forma independiente las cuantías que tengan que ver con el delito contra la Hacienda Pública de que se trate y aquellas otras que no tengan que ver con él. Pero en ambos casos se puede proceder a la acción de cobro correspondiente tal como se regula en la normativa tributaria sin que la existencia del procedimiento penal (que sólo afectará a la paralización del expediente sancionador) paralice la misma. Ello, sin perjuicio de que finalmente el cobro se ajuste a lo que se haya decidido en el proceso penal y sin perjuicio, tampoco, de que el juez competente pueda acordar la suspensión de la acción de cobro (con exigencia o no de algún tipo de garantía). En definitiva, y aunque no sea exactamente lo mismo, una injustificada especie de *solve et repete* trasladada al ámbito penal en favor de la Administración, que generará no pocos problemas en caso de sentencias absolutorias o con discrepancia de cuantías respecto a la pretensión de la Administración.

En segundo lugar, el art. 305.7 CP especifica que la responsabilidad civil comprende el importe de la deuda tributaria que la Administración no haya liquidado por prescripción u otra causa legal (si hay prescripción no puede haber deuda y, por tanto, la expresión no es afortunada), con lo que declara expresamente que en relación con delitos vinculados a hechos cometidos entre cuatro años y cinco (o diez) antes, aunque realmente no existe deuda tributaria (por prescrita), la responsabilidad civil derivada del delito (no prescrito) comprende dicha (no) deuda, prescrita. En este sentido habrá de entenderse por deuda no la "real", no la "debidada", sino la magnitud derivada del proceso de liquidación tributaria correspondiente.

Además, para el cobro tanto de esta “responsabilidad civil” como de la multa (penal) procedente, los tribunales recabarán el auxilio de la Administración, que acudirá al procedimiento de apremio.

Esto es, no existiendo ya ninguna deuda con la Administración (y no hay deuda porque lo dice expresamente el art. 59 LGT; no es que se haya extinguido la acción para el cobro, como ocurre con la prescripción en sede civil; es que se ha extinguido la deuda en sí), ésta podrá reclamar dicha deuda inexistente, cuyo cobro se garantizará con el procedimiento de apremio. Estamos, por tanto, no ya ante un acreedor privilegiado, sino ante un “no deudor” reconvertido en deudor por la existencia de una condena penal que, de no existir, impediría obviamente el cobro de dicha “no deuda”. Pero esto, claro está, si la “no deuda” excede los ciento veinte mil euros, porque si no llega a ellos, la “no deuda”, pasados cuatro años desde el impago, seguirá siendo “no deuda” y no se podrá reclamar. Paradójico, cuando menos.

Estas incoherencias o contradicciones derivan esencialmente del hecho de que la deuda tributaria impagada no constituye propiamente una responsabilidad civil derivada del delito, sino un elemento objetivo del propio delito de defraudación tributaria: no es el delito la fuente de la obligación de pago, sino que esta obligación preexistía y su incumplimiento defraudador constituye un elemento del tipo.

Obviamente, lo que no será posible es la imposición de sanción administrativa alguna, a pesar de la absolución penal, en caso de prescripción tributaria.

9. Responsabilidad de las personas jurídicas

En 2010 se introduce el artículo 310 bis CP, para todos los delitos del Título XIV, arts. 305 a 310 CP, que prevé para la persona jurídica multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista pena de prisión de más de dos años, multa del tanto al cuádruple si la pena de prisión es superior a cinco años y multa de seis meses a un año, en los supuestos del artículo 310 CP. Ello, además de la posibilidad de imponer, de conformidad con el artículo 66 bis CP, las penas de las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33 CP.

Llama la atención la modificación de este precepto con la Ley Orgánica 7/2012, tras dos años de vigencia (sin aplicación) y a efectos únicamente de endurecer las sanciones previstas.

En el Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, de 26 de julio de 1995, nada se dice sobre la responsabilidad de las personas jurídicas.

En cambio, en el Segundo Protocolo del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, de 19 de junio de 1997, sus artículos 3 y 4 sí contemplan la obligación de los Estados de regular dicha responsabilidad.

También los artículos 18 y 19.2 del Convenio sobre corrupción, en relación con su artículo 14, en cuanto concierne al delito contable.

Y la Directiva de 2017, en sus arts. 6 y 9.

En cuanto a las **penas** que contempla, el artículo 310 bis CP utiliza tanto la multa proporcional como la multa por cuotas, sin que pueda entenderse el porqué de la distinción, salvo en base al razonamiento de entender que el delito contable es un delito de mera actividad del que no se deriva resultado alguno y preparatorio de ulteriores delitos fiscales. Es cierto. Pero también lo es, que el propio precepto acude a cuantificar los importes falseados, para delimitar la intervención penal.

En cuanto a la multa proporcional, prevista para el resto de supuestos, se aplicará la letra b) del artículo 310 bis CP con previsión de multa del doble al cuádruple en los tipos agravados de los artículos 305 bis, 307 bis y 307 ter 2 CP. La multa proporcional del tanto al doble se aplicará al resto de supuestos. Penas progresivas, y no es lo habitual, haciendo coincidir el límite superior de una con el límite inferior de otra.

La previsión original de responsabilidad del art. 310 bis CP no se extendía a las faltas de los artículos 627 y 628 CP, en relación a defraudaciones a la Hacienda europea superiores a 4.000 euros pero inferiores a 50.000. Fue la decisión que tomó el legislador para todas las faltas.

La Ley Orgánica 7/2012 derogó ambos preceptos, pero trasladando su contenido al nuevo párrafo segundo que se prevé tanto en el artículo 305.3 CP como en el artículo 306 CP, con lo que en principio las conductas defraudatorias superiores a cuatro mil euros (desde 2019 diez mil), siendo ya delitos, deberían quedar afectadas por el nuevo artículo 310 bis CP. Sin embargo, el legislador, consciente o inconscientemente, asigna a ambos supuestos penas inferiores a dos años de prisión, con lo cual no cabrá imposición de pena alguna para la persona jurídica, ya que el artículo 310 bis CP sólo la contempla, con la excepción del artículo 310 CP afectado por su letra c), para supuestos con pena de prisión de más de dos años.

Prevé además el legislador la posibilidad de imponer, conforme a lo establecido en el artículo 66 bis CP, las penas de las letras b), c), d), e) y g) del artículo 33.7 CP, sin mención a la letra f). Es así ya que el penúltimo párrafo del precepto obliga específicamente -como lo hace respecto a las personas físicas en el artículo 305.1 pfo.3 y en el art. 305.3 pfos. 1 y 2 CP (también en el artículo 306 párrafo primero, en el artículo 307.1 y en el artículo 308.3)- a imponer la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los

beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Y, potestativamente, la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.

Interesante es el Auto de 20 de febrero de 2014 del Juzgado Central de Instrucción nº 5 en que se tiene por dirigido el procedimiento contra el Fútbol Club B. en el que se le insta a que designe representante a efecto de dar a las actuaciones el curso procesal oportuno. Hasta ahora, incluso en procedimientos en que ha de imputarse a personas jurídicas, los Juzgados de instrucción, incorrectamente, han seguido citando al representante legal de la persona jurídica, lo que contradice lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que deja la opción de designar un representante procesal específico.

No debe pasar desapercibido que éste es uno de los delitos en los que además de responder penalmente la persona jurídica también lo hará quien actúe como **administrador** de hecho o de derecho de la misma (art. 31 CP). La discusión que necesariamente tiene que plantearse -no legalmente, porque el legislador es claro - es la que hace referencia a la posibilidad de imponer dicha doble sanción, a persona física y persona jurídica, en el caso de los delitos especiales. Ya se estableció la previsión, primero con el viejo art. 15 bis y luego con el actual art. 31 CP, de que cuando el delito lo cometa una persona jurídica, antes irresponsable penalmente, la pena habría de imponerse a quien, aun sin reunir la condición exigible por el delito especial -aquí ser deudor tributario- realizara la conducta típica actuando como administrador. Pero éste fue un recurso para evitar la impunidad de la conducta. Seguir manteniendo la ficción del art. 31 existiendo ya un art. 31 bis CP es difícil de justificar en estos casos e implica una doble punición difícil de explicar.

10. Concursos

El **año natural** delimita el período a tener en cuenta para confirmar la existencia de la cuota que supere los diez mil, cien mil, ciento veinte mil o seiscientos mil euros de los distintos tipos de defraudación tributaria. Distintas declaraciones fraudulentas que puedan superar dichas cantidades en el plazo referido no se pueden tener en cuenta a efectos de entender cometido más de un delito (ni siquiera en el caso actuaciones en el seno de organizaciones o grupos criminales o bajo la apariencia de actividades ficticias en que no ha de estarse al año para poder proceder penalmente una vez alcanzada, dentro de él, la cuantía en cuestión).

Por supuesto, como antes se ha dicho, no cabe añadir conceptos tributarios diferentes ni años diferentes para alcanzar dicha cuantía.

Respecto de delitos cometidos en períodos impositivos distintos o por distintos conceptos es costumbre afirmar, sobre todo jurisprudencialmente (así, la STS 1629/2010, de 10 de octubre en el caso Inverbroker), más que doctrinalmente, que no cabe aceptar el delito continuado sino que hay que acudir al concurso real de delitos. La única explicación que se da es la existencia de una regla específica de determinación de cuantías en el art. 305.2 a) CP. Sin embargo, ésta afecta

sólo a un año natural y a un tributo. Si existe un plan preconcebido no se acierta a entender por qué no ha de caber el **delito continuado** en el resto de supuestos, conforme prevé el art. 74 CP. Así lo acepta buena parte de la doctrina e incluso alguna resolución judicial, ciertamente minoritaria. Por supuesto, de no darse los presupuestos del art. 74, siempre habrá que acudir a las reglas del concurso real.

En cuanto a la relación de los delitos de defraudación con las falsedades que se hayan podido cometer para facilitar la misma, dependerá de la naturaleza de la falsificación y del documento falsificado. En principio, y a salvo de matizaciones específicas de cada caso concreto, habrá que sostener que estamos ante un **concurso de normas** en la relación de los arts. 305 y ss. con el art. 310 CP, pero de delitos en el resto de supuestos de falsedad (no ideológica) punible.

En lo que concierne a la frecuentemente planteada relación con los delitos, ahora, de frustración de la ejecución o de insolvencia, de producirse las conductas defraudatorias en fase de liquidación (no de recaudación en que ya no cabrá aceptar delito fiscal alguno) habrá de aceptarse un **concurso de delitos**, por regla general ideal.

TERCERA PARTE: LA FIGURA DEL ASESOR FISCAL Y SU NEBULOSA DEFINICIÓN LEGAL

1. Indefinición legal

No existe en nuestro ordenamiento jurídico una definición de lo que deba entenderse por asesor fiscal.

A este respecto, señala la Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba (Sección 2ª), Sentencia núm. 120/2010, de 11 de mayo (Aranzadi ARP 2010/1247):

“La doctrina mantiene que la ley no define y solo en ocasiones hace referencia al asesor financiero, por lo que hay que acudir a la analogía con otras profesiones para perfilar su régimen jurídico.

El Reglamento General de Inspección de Tributos dispone que tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera.

Lo cierto es que los contribuyentes suelen acudir a estos profesionales con la esperanza de que su cita con Hacienda no les produzca especiales problemas, e incluso las empresas con cierta estabilidad económica suelen tener un contacto permanente con tales asesores para la llevanza de contabilidad o para aconsejarle de sus inversiones buscando resultados favorables frente a la Administración Tributaria.”

Al no existir una definición legal de “asesor fiscal” ni estar este concepto objetivamente acotado a efectos penales, el estudio de su responsabilidad penal debe hacerse caso por caso, apreciando y valorando las **concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto** y partiendo de una idea general del asesor fiscal como aquella **persona que asesora al contribuyente de cara al cumplimiento de sus obligaciones tributarias**. En un sistema fiscal como el español que es cada vez más complejo, que gira en torno a la figura de la autoliquidación (pasando la liquidación tributaria a tener un papel residual) y en el que se imponen además al obligado tributario numerosos deberes formales y de colaboración con la actividad liquidatoria y recaudatoria de la Administración, la actuación del asesor fiscal, como profesional experto en la materia, cobra cada vez mayor protagonismo.

2. Funciones del asesor fiscal

Si bien es cierta la mencionada indefinición ilegal, también lo es que el art. 37.5.e) RGIT establece que tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a Derecho “desarrollen

una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera”.

Puede afirmarse que las funciones fundamentales del asesor son tres.

En primer lugar, la de **consultoría**, que a su vez implica asesoramiento y planificación.

En segundo lugar, la de **asistencia** en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que puede o no implicar al mismo tiempo, labores de representación, legal o de hecho.

En tercer lugar, la **defensa** letrada o “contenciosa” en sentido amplio, ya sea ante las Administraciones tributarias, ya en vía económico-administrativa ya en sede judicial.

Esta tercera función del asesor fiscal, en la medida en que supone un asesoramiento jurídico y una defensa del obligado tributario ex post facto no podría nunca justificar, en sí misma, una llamada del asesor fiscal al procedimiento penal como posible responsable criminal en el delito de defraudación tributaria imputado a su cliente, el asesorado. A tal efecto le amparan todos los principios que garantizan una **“defensa legal” completa**, al margen del propio **derecho al secreto** que como todo profesional tiene en ejercicio de una actividad especialmente sensible en cuanto a la información privada que requiere manejar. A este respecto hay que señalar que, por supuesto, **ni existe obligación de autoinculpación ni la existe de delación**. Ahora bien, como se afirma en la doctrina general sobre la relevancia y ámbito de aplicación del art. 20.7º CP, relativo a la causa excluyente de responsabilidad penal de obrar “en cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo”, la colisión que puede haber entre dos tipos de delitos que puedan estar enfrentados entre sí siempre ha de conducir -dentro de los criterios de ponderación exigibles conforme a la importancia de los distintos intereses que puedan estar enfrentados- a la ausencia de responsabilidad. Así, no responderá “penalmente” quien amparado en dicho derecho desobedezca o desatienda determinadas obligaciones para con la Administración, pero tampoco lo hará quien quiebre dicho derecho para garantizar la incolumidad de otro bien jurídico en juego y la propia defensa personal frente a posibles acusaciones. Todo ello sin perjuicio del cumplimiento por parte del asesor, cuando se den los presupuestos para ello, de las obligaciones legalmente exigibles en ámbitos como, por ejemplo, el del blanqueo de capitales. Y al margen de la obligación que existe de colaborar con la Administración en cuantas inspecciones tributarias puedan realizarse ya que, como a menudo se afirma, dicha colaboración no implica en sí misma considerada una confesión sino la práctica de una prueba más en la investigación llevada a cabo que habrá que contrastar con otras que pueden y deben practicarse. Téngase en cuenta en todo caso, y es importante resaltarlo, que cuando estamos en el ámbito de aplicación de las causas que exoneran de responsabilidad, **la carga de la prueba se invierte** y es a quien las alega a quien corresponde probarlas.

En desarrollo de las otras dos funciones es sin duda posible una responsabilidad penal del asesor por posibles defraudaciones fiscales, normalmente como partícipe, pero también, sin duda en supuestos de representación -más difícilmente en el resto de supuestos-, a título de autor.

CUARTA PARTE: LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL

1. Planteamiento de la cuestión

Como antes se señalaba, quien no es deudor tributario no puede ser responsable penal de los delitos fiscales a título de autor, pero sí puede serlo a título de partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice) ¿Qué tratamiento ha de darse en este contexto al **asesor fiscal**? Sus funciones, como se acaba de decir, son la de consultoría -que abarca el asesoramiento y la planificación fiscal-, la de asistencia -que abarca el cumplimiento de obligaciones y la representación- y la de defensa jurídica. La responsabilidad penal del asesor fiscal por los posibles delitos de defraudación tributaria de su cliente sólo puede nacer con ocasión y en el marco del ejercicio de las dos primeras funciones (las de consultoría y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

Dependerá de su contribución al hecho obviamente, pero ya las SsTS de 29 de mayo de 1996 y de 26 de julio de 1999 aceptaban su sanción como **cooperador necesario** o como **cómplice** en aquellos casos en que el asesor no se limita a la mera cumplimentación formal de las declaraciones impositivas en base a la información suministrada por el obligado tributario sino que, por el contrario, es quien diseña, aconseja o participa activamente, se decía, en la estrategia que conduce a la defraudación.

La cuestión es que en ocasiones su actuación irá más allá incluso de la que pueda llevar a cabo un teórico mero partícipe y que, aunque no sea él quien pueda infringir un deber extrapenal que realmente no tiene (por no ser obligado tributario), es realmente quien decide el sí, el cómo, el cuándo, el cuánto de la defraudación (por ejemplo, en supuestos de error del obligado tributario o de absoluta confianza y delegación en todo lo que concierne a sus deberes tributarios). En estos casos doctrina y jurisprudencia entienden complicado defender su consideración como **autor** y se limitan a apreciar una cooperación necesaria. Pero téngase en cuenta que ello requiere (accesoriedad limitada) una responsabilidad del obligado tributario que puede, en casos concretos, no existir.

Pensemos en supuestos en que la voluntad delictiva está no en el contribuyente y sí en el asesor, cuyos emolumentos dependen de la cuantía (defraudada) ahorrada sobre un determinado importe o en cualquier otro supuesto en que sea el asesor quien tiene interés en el ahorro fiscal ilícito.

Si es administrador o representante del obligado, ningún problema habrá en afirmar su responsabilidad acudiendo al art. 31 del Código Penal. Pero, si no lo es sólo cabrá afirmar su autoría entendiendo que es él quien tiene el dominio del hecho (aun no siendo intraneus) que permite vulnerar el bien protegido (véase la STS de 20 de enero de 2006) atendiendo la contribución real de su aportación. Es difícil justificar esto dogmáticamente pero la combinación de lo que representa la autoría mediata (actuación a través de otro), la actuación por otro

(sin consentimiento de éste) y un amplio concepto de lo que puede entenderse significa ser administrador de hecho puede quizás permitir sancionar estos supuestos. Sí estamos ante un delito especial, pero ello no significa entender que estemos ante una pura infracción de un deber extrapenal sólo exigible al compelido por ese deber; la idea de dominio del hecho debe seguir presente en estos delitos (habrá quien los defina como delitos de naturaleza mixta, aunque no es necesario esto) y permitir afirmar la responsabilidad de quien realmente lo tenga a través de la representación o de la instrumentalización de otra persona. Veamos detenidamente qué dicen al respecto doctrina y jurisprudencia.

2. El delito fiscal como delito especial. La delimitación de la autoría y de la participación en base al dominio del hecho y a la especial condición de obligado tributario

A. Consideraciones previas

Lo primero que hay que señalar es que, como en cualquier delito, en el delito fiscal son posibles todas las formas de participación criminal a partir de la clásica distinción entre **autoría y participación** estricta.

A pesar de la aparente confusión terminología del artículo 28 CP, su texto es claro. Son **autores** los autores directos, los coautores y los autores mediatos. Son **participes** los inductores, los cooperadores necesarios (aunque a ambos "se les considere" autores, a efectos únicamente de pena) y los cómplices.

La distinción entre unos y otros reside, básicamente, en la capacidad que tienen o no para controlar el hecho criminal, para decidir si se comete, cómo se comete y cuándo se comete o para evitar su comisión. En definitiva, explicado en términos tradicionales, en el "dominio" del hecho.

¿Qué implica que el redactado típico del art. 305 CP (y en sentido similar, de otros preceptos, como antes se explicaba) obligue a entender que estamos en presencia de un delito especial? Que, en principio, sólo podrá ser autor el denominado "*intraneus*" (esto es, el obligado tributario), pero no así el "*extraneus*" (por ejemplo, el asesor fiscal). Ninguna duda cabe, en todo caso, de que el asesor fiscal sí puede ser participe en el delito. Tradicionalmente lo venía defendiendo la doctrina y ya lo mantiene el legislador al recoger en el art. 65.3 CP la **posibilidad de atenuación** de pena a inductores y cooperadores que no reúnan la condición para poder ser autor que exige el precepto del que se acusa. A este respecto, con claridad, la STS de 18 de junio de 2014. Esto ha de tenerse siempre en cuenta cuando se plantee la responsabilidad del asesor a efectos de conseguir una pena inferior a la que le correspondería en otro caso.

Resulta ilustrativa a este respecto la SAP Las Palmas de 13 de diciembre de 2018:

“Es de referir que antes de la reforma operada en el CP por la LO 15/2003, la participación del *extraneus* en delitos especiales propios a título de cooperación necesaria venía reclamando un tratamiento punitivo diferenciado, que encontraba respuesta a través de la atenuante analógica. Buen ejemplo de esta doctrina es la STS 1078/2002, de 11 de junio (EDJ 2002/22497), la cual dispuso que “La doctrina de esta Sala ha establecido con reiteración (Sentencia de 14 de enero de 1994, Sentencia de 2 de mayo de 1996, Sentencia de 21 de diciembre de 1999, núm. 1493/1999, caso Roldán, Sentencia de 28 de marzo de 2001, núm. 20/2001, caso Urralburu, Sentencia de 8 de mayo de 2001, núm. 776/2001, Sentencia 7 de noviembre de 2001, núm. 2052/2001, entre otras), que cuando un particular, “*extraneus*”, participa en el delito especial propio cometido por un funcionario, “*intraneus*”, dicho particular habrá de responder por su participación delictiva conforme al principio de accesoriadad en relación con el delito realmente ejecutado, pero moderando la penalidad en aplicación de una atenuante por analogía derivada de la ausencia de la condición especial de funcionario. Ni el texto del art. 14 del Código Penal de 1973, ni el de los arts. 28 y 29 del Código Penal de 1995, exigen que los partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices), en un delito especial propio (es decir aquellos en que el tipo penal prevé exclusivamente la autoría de un sujeto activo con especial cualificación), tengan la misma condición que el autor. Dicha cualificación se exige únicamente para la autoría en sentido propio (art. 28, apartado primero del Código Penal de 1995), pero no para las modalidades de participación asimiladas punitivamente a la autoría (inducción y colaboración necesaria, art. 28 del Código Penal de 1995, párrafo segundo, apartados a y b), o para la complicidad)”.

En síntesis, se venía señalando que equiparar a efectos punitivos la responsabilidad del *extraneus* a la del autor en sentido estricto en los delitos especiales propios suponía eliminar “por vía jurisprudencial” una condición subjetiva restrictiva del tipo, en contra del principio de legalidad y se haría desaparecer en la práctica la categoría de los delitos especiales propios (STS 08 de mayo de 2001, núm. 776/2001).

La reforma operada en el CP por la citada ley orgánica introdujo el contenido del art. 65.3, pero no con el carácter imperativo que en base a la diferente cualidad del alcance de su responsabilidad preconizaba la jurisprudencia, pues admitió la rebaja de la pena en un grado a la prevista para el autor con carácter facultativo “podrán”- y sólo para inductores y cooperadores necesarios, no para los cómplices.

No obstante, los pronunciamientos posteriores de la Sala Segunda, apuntalaron su anterior doctrina, pues, aun admitiendo el carácter facultativo de esa rebaja de pena, entendieron que su no aplicación debía ser excepcional. Ejemplo de esta tesis son las SsTS 841/2013, de 18 de noviembre (EDJ 2013/245565), 277/2015, de 3 de Junio (EDJ 2015/104388), 400/2017, de 1 de Junio (EDJ 2017/157667) y 213/2018, de 7 de Mayo (EDJ 2018/55955), fundamento 14, señalando la primera de las mencionadas que “Es obvio el carácter potestativo de la atenuación, pero su no aplicación ha de ser absolutamente excepcional”. Destacar por último la STS

1300/2009, de 23 de diciembre que señala que “la ausencia de cumplimiento de deberes exigibles al autor propio ya reclama, salvo excepción, esa disminución de pena en comparación al autor”.

La citada doctrina jurisprudencial solo admite con carácter excepcional que se pueda imponer la misma pena que a los autores en sentido estricto cuando la conducta de ambos, extraneus e intraneus (asesor y obligado), sea igualmente relevante para el resultado final y participen del beneficio ilícito operado con la conducta criminal, como así lo contempla por ejemplo la STS 765/2013, de 22 de octubre (EDJ 2013/201205). Casos éstos que en puro desarrollo de hechos serían de auténtica coautoría, imposible dogmáticamente por faltar en una de las partes la condición que permitiría tal consideración.

En todo caso, es siempre muy importante tener en cuenta, que conforme a la incuestionada teoría de la accesoriadad limitada de la participación criminal, “sólo” se puede ser inductor, cooperador necesario o cómplice si existe una acción delictiva típica y antijurídica. Esto es, en supuestos, por ejemplo, de error (vencible o invencible) del obligado tributario que impiden su responsabilidad penal, difícilmente va a poder aceptarse, como antes se decía, la de ningún partícipe en “algo” que no es delictivo.

B. Autoría y participación en el delito fiscal en cuanto delito especial

Señala la reciente STS de 24 de mayo de 2017 (Sala 2ª, Sentencia nº 374/2017, rec. 1729/2016, EDJ 2017/71054, ROJ: STS 1885:2017) que uno de los elementos que configuran el delito fiscal es la existencia de “un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un **«delito especial»** que solamente puede cometer quien tiene esa condición. Lo que no exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano”.

A veces la terminología de nuestros tribunales es sin embargo equívoca. Valga, por todas, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 19 de julio de 2016 (Sentencia nº 466/2016, de la Sección 23ª, rec. 1061/2016, EDJ 2016/162550, ROJ: SAP M 9996:2016) cuando señala que “el delito fiscal solamente puede ser cometido por el obligado tributariamente y en consecuencia, se califica como de propia mano o delito especial propio”. Nada tiene que ver una categoría con otra. Es ciertamente un delito especial, pero **no de propia mano** (por eso puede cometerse a través del art. 31 CP por quien no es obligado tributario). En todo caso, y como aclara esta misma sentencia, “ello no implica que en el delito fiscal, igual que en los delitos especiales, pueda tener intervención una tercera persona que deberá tener un tratamiento penal como “extraneus” respecto a dicha infracción penal, y que el propio Código penal ha de regular y resolver, como así lo hace”.

La previsión del art. 31 CP permite condenar, por ejemplo, al administrador de hecho o de derecho de una sociedad mercantil por un delito de defraudación tributaria referido al Impuesto sobre Sociedades y cometido consecuentemente por la propia sociedad (que es la

obligada tributaria). Pero también a todos aquellos que actúan *“en nombre o representación legal o voluntaria de otro”*, lo que sin duda puede comprender al asesor fiscal: pensemos en el delito fiscal en el que el obligado tributariamente es la empresa, pero el responsable de presentar las declaraciones a Hacienda y el que actúa en nombre de la sociedad es precisamente el asesor fiscal con poderes de representación.

En esta línea apunta la STS de 25 de noviembre de 2016 (Sala 2ª, Sentencia nº 892/2016, rec. 536/2016, EDJ 2016/215480, ROJ: STS 5182:2016) que es necesario estudiar el papel del asesor fiscal en estos delitos *“y la debatida posibilidad del castigo del extraneus cuando el intraneus opera sin dolo en hipótesis que no siempre será tan descabellada, ni fáctica ni jurídicamente. [...] Aunque basta el dolo eventual, es imaginable y no extravagante la hipótesis del contribuyente que actúa confiando plenamente en las indicaciones de quien le presta asesoramiento jurídico”* (aunque dicho sea incidentalmente [...] la omisión también de toda tributación [...] es muy poco compatible con esa invocada buena fe”).

Posteriormente volveremos sobre ello, pero ya desde ahora hay que destacar que, como no puede ser de otra forma, y aunque todavía sea minoritaria (cada vez menos minoritaria) la Jurisprudencia que así se manifiesta (no así la doctrina), ningún problema hay en admitir la posibilidad de una responsabilidad penal del asesor fiscal autónoma, sin condena del auténtico representante legal de la sociedad por entender que éste ha actuado movido por error.

Ello no quiere decir que, necesariamente, la responsabilidad penal del asesor fiscal desplace a la del propio obligado tributario. Pero siendo responsable éste en concepto de autor, aquel difícilmente podrá entenderse autor (o coautor) del delito y sí, en todo caso, participe (aun necesario).

A este respecto, señala la aludida Sentencia de la AP de Madrid de 19 de julio de 2016:

“[...] no se puede hacer descansar en éste (el asesor fiscal) una obligación que competía exclusivamente al acusado por las razones antes mencionadas, debiendo traerse a colación la denominada doctrina de la “ignorancia deliberada” recogida en la STS de 16-2-2013, que a su vez cita las SSTs de 1410/2005 de 30.11 (EDJ 2005/237390) y 464/2008 de 2 de julio (EDJ 2008/128072), según las cuales no puede eximirse a un sujeto de su responsabilidad penal cuando era conocedor perfectamente de su obligación legal, en este caso de su obligación de tributar, intentando traspasar su responsabilidad a su asesor fiscal, que era, según el acusado, quien se ocupaba de todas estas cuestiones. La STS 16-12-2013 explica esta doctrina y su diferencia con el error diciendo que “... teoría de la ignorancia deliberada que no exime de responsabilidad a quien pudiendo y debiendo conocer algo, no lo conoce y sin embargo presta su colaboración o bien por la teoría de la indiferencia en la que al agente le resulta absolutamente indiferente cual sea el resultado de la acción continuando también con su actividad”.

En definitiva, habrá que excluir la posibilidad de una responsabilidad penal del asesor fiscal como autor directo del delito de defraudación del obligado tributario al que asesora, salvo en aquellos supuestos en que dicho asesor actúa como administrador de hecho de la sociedad o con amplios poderes de representación, lo que en ambos casos le permite tener el dominio del hecho y excluir del mismo al obligado tributario. Pero éste no puede pretender hacer descansar sobre sus asesores de modo absoluto la responsabilidad derivada del incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En este sentido, la SAP de A Coruña de 9 de enero de 2017 insiste en que no se puede hacer descansar en el asesor fiscal una obligación que compete exclusivamente al obligado tributario, sin que quepa alegar error o ignorancia acerca de la existencia de la obligación de declarar cuando el sujeto activo conoce esa obligación y, sobre todo, cuando goza de asesoría (SAP Madrid, 16, 20 febrero 2006); y trae esta sentencia a colación la denominada doctrina de la “ignorancia deliberada” recogida en la STS de 16 de febrero de 2013, que a su vez cita las SSTS de 30 de noviembre de 2005 y de 2 de julio de 2008, según la cual no puede eximirse a un sujeto de su responsabilidad penal cuando era conocedor perfectamente de su obligación legal, en este caso de su obligación de tributar, intentando traspasar su responsabilidad a su asesor fiscal, que era, según el acusado, quien se ocupaba de todas estas cuestiones.

En la misma línea se pronuncia la sentencia de la propia AP de A Coruña de 8 de febrero de 2018 (ROJ: SAP C 207:2018): “Por más que el recurrente confiase en su asesor, su condición empresarial le obligaba, cuando menos, a un celo mayor.

Tanto estas sentencias de la Audiencia Provincial de A Coruña, como la de la Audiencia Provincial de Madrid de 19 de julio de 2016, se dictan en el marco de procedimientos en los que no se había dirigido la acusación contra el asesor fiscal; y lo que estos tribunales descartan es que la responsabilidad de los administradores societarios pueda descargarse en sus asesores. Lo que se resuelve en definitiva en estas sentencias es la responsabilidad penal del administrador. Si en ellas no hay condena al asesor fiscal (ni se entra siquiera en el análisis de esta cuestión) es pura y simplemente porque no se ejercitó acusación frente al mismo. **Pero de haberse ejercitado dicha acusación difícilmente la responsabilidad del asesor (respondiendo ya el obligado tributario como autor) podría exigirse en otro concepto que el de partícipe. La importancia es quién tiene el dominio del hecho y éste, salvo en supuestos de coautoría (pero no en delitos especiales), lo tiene o una u otra persona.**

En este contexto se impone analizar qué es lo que justifica la llamada al proceso del asesor fiscal; y al respecto podemos adelantar una idea: no se trata de criminalizar una profesión (máxime cuando la intervención del asesor fiscal es requerida por la propia Administración Tributaria para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes), sino de perseguir conductas concretas que van más allá de la mera asesoría para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es decir, más allá de lo que doctrina y jurisprudencia coinciden en calificar como “actos neutrales”, que según la STS de 2 de junio de 2015, ROJ: STS 2555:2015, “serían aquellos cotidianos de los que se puede predicar que, siendo socialmente adecuados,

no cabe tenerlos por “típicos” penalmente. Y no lo son porque, con independencia del resultado, esos actos no representan un peligro socialmente inadecuado”. Sobre la doctrina de los actos neutrales volveremos más adelante.

¿Qué dice la **doctrina** sobre el tratamiento del asesor fiscal? Hay práctica unanimidad (a salvo de posturas puntuales como las de Boix, Córdoba o Rodríguez Mourullo) en entender que el delito fiscal es un delito especial que sólo puede cometerlo el obligado a tributar (Bajo, Berdugo, De la Mata, Martínez-Pérez, Morales Prats). Pero también la hay a la hora de aceptar que, como en cualquier delito especial, el “*extraneus*” (el asesor fiscal) puede responder como partícipe en el delito, cooperador necesario, cómplice o inductor (Choclán, Gómez Martín, Iglesias, Mestre). Sin embargo, salvo en el caso de aplicación del art. 31 CP, la posibilidad de considerar al asesor fiscal “autor” (en casos, por ejemplo, de error del cliente), se niega recurrentemente por la doctrina. La ausencia en el asesor de la condición de obligado tributario impide su consideración como autor directo, coautor o autor mediato, rechazándose incluso la posibilidad de acudir a la figura del administrador de hecho como modo de solventar esta dificultad para ampliar la aplicación del citado art. 31 y condenar así al asesor (Cugat/Bañeres).

Veamos para explicarlo las distintas conductas del asesor que obligan a plantearse su posible responsabilidad.

3. Conductas del asesor fiscal vinculadas o no a una posible responsabilidad penal: distintas formas de intervención en el delito

A. Conductas irrelevantes penalmente: límites a la responsabilidad criminal del asesor fiscal

Más que muchas, la inmensa mayoría de las conductas que en ejecución de su labor profesional desarrollará el asesor fiscal no tendrán trascendencia penal alguna, no ya a efectos de una posible condena, sino ni tan siquiera a efectos de una inicial investigación por Fiscalía (o por la Abogacía del Estado o por los letrados de las Haciendas autonómicas o forales correspondientes). Incluso, aunque no sean ajustadas a un asesoramiento exquisito.

Así, la **cumplimentación formal** de las declaraciones impositivas en base a la información recibida, que se desconoce que no es correcta, la presentación de dichas declaraciones, la facilitación de información que pueda usarse ilícitamente (ventajas fiscales, adopción de decisiones, etc.) advirtiendo de tal ilicitud y explicando que precisamente son actuaciones a evitar, el asesoramiento erróneo negligente (o imprudente) o la falta de asesoramiento a tiempo (incumplimiento de plazos). Es cierto que en muchos de los casos que aquí pueden plantearse el objeto de debate en la investigación judicial ha de centrarse en la credibilidad de la “neutralidad” de la labor de asesoría. Pero, por una parte, ni hay que probar el desconocimiento de la ilicitud

de la declaración (ya que a quien corresponde probar lo contrario es a las acusaciones) ni ha de demostrarse una labor indagatoria exquisita de la veracidad de la información suministrada.

En este sentido, niegan responsabilidad penal alguna la SAP de Soria de 8 de octubre de 1998 en que se ordena la ejecución de la declaración, ocultando al asesor la realidad de lo realmente ingresado; la SAP Córdoba, de 11 de mayo de 2010 (ARP 2010/1247), señalando el propio Tribunal que no existe un insoportable deber de examen sobre las intenciones del obligado tributario, siendo en el caso de autos un mero amanuense o, entre otras, la SAP de Badajoz de 11 de abril de 2013 en que, sin función alguna de asesoramiento, el profesional se limitaba a recoger facturas y presentar declaraciones trimestrales de IVA.

Particularmente interesante resulta el reciente pronunciamiento de la Audiencia Provincial de León en Auto de 21 de febrero de 2019 (Sec. 3ª, nº 204/2019, rec. 159/2019, ROJ: AAP LE 143:2019), que estima parcialmente el recurso de apelación interpuesto frente al auto de transformación de las diligencias previas en procedimiento abreviado y acuerda el sobreseimiento del procedimiento respecto del asesor fiscal por entender que el mismo no participó en la ocultación dolosa del hecho imponible con la intención de defraudar a la Hacienda Pública. Señala este Auto:

“Si se tiene en cuenta que el delito fiscal que tipifica el art. 305 CP requiere un quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible, cual es el deber de declarar ingresos y gastos con veracidad que tiene su manifestación constitucional en el art. 31, que esa omisión del deber debe ser con la intención de ocultar a la Administración Fiscal sus ingresos, con el deseo de no tributar y que requiere también su complemento con la ley fiscal, no parece que el ahora recurrente haya participado en la ocultación dolosa del hecho imponible con la intención de defraudar a la Hacienda Pública, **ya que su actuación se limitó a asesorar a la entidad [...], a llevar su contabilidad y la gestión de sus libros, conforme a la documentación que le aportaban y una vez contabilizadas las facturas y con el visto bueno de los responsables de dicha entidad, presentaba las oportunas declaraciones ante la Agencia Tributaria.** Por lo tanto, queda demostrado que **su actuación debe quedar dentro del concepto de neutralidad como mero asesor fiscal** al no constar el ánimo defraudador en su conducta de llevanza de la contabilidad de la susodicha empresa, ni que haya cooperado de forma necesaria en dolosa conducta para defraudar a la Hacienda Pública, ni en el entramado societario al que se refieren los hechos punibles, ni que hubiese colaborado con actos decisivos sin los cuales esa supuesta defraudación hubiera sido muy difícil de cometer (SSTS 586/2014), al haberse limitado a plasmar en la contabilidad las facturas suministradas por la empresa, llevar la contabilidad y presentar las declaraciones ante la Agencia Tributaria.

Si como señala el Tribunal Supremo en sentencia 606/2010, en supuestos de pluralidad de intervinientes existe una unidad de hecho que deriva del sentido conjunto de las acciones de autor y partícipe y que el artículo 28 del Código Penal exige que los intervinientes, sean los “considerados” autores, como inductores o

como cooperadores necesarios, o sean los cómplices, participen en la ejecución de un hecho, no parece que la conducta del ahora recurrente haya supuesto peligro alguno de realización del tipo penal, ni que haya favorecido el hecho principal o que revele una relación de sentido delictivo, más allá de los límites de su papel social como profesional fiscal cuya conducta no puede ser considerada como profesionalmente inadecuada o adaptada al plan delictivo del autor o que haya exteriorizado un fin delictivo manifiesto (SSTS 34/2017), no constando ni haber contribuido al resultado defraudador ni a que el resultado se produjera. No olvidemos que **el ser asesor fiscal o administrador de intereses económicos de otro no es posible sin inmiscuirse en la relación de ese otro con la Hacienda Pública, pero ello no significa su intencionalidad defraudadora, ni su participación en la ocultación del hecho generador de la base imponible de los impuestos, ni que hubiese colaborado para el despliegue de la actividad necesaria para defraudar el fisco.**

A esa misma conclusión exculpatoria se llega en lo que se refiere a su participación en el delito continuado de falsedad documental, ya que al margen de las referencias que obran en la declaración de investigado Sr. Borja, es lo cierto que ni del informe pericial caligráfico obrante ni de ninguna otra diligencia instructora, existen indicios de su participación en la falsedad de las facturas para su entrada en el ámbito jurídico ya que, como antes hemos indicado, su actuación se limitó a ejercer de asesor fiscal y a contabilizar las facturas que le aportaban los responsables de la entidad para, a continuación, presentar las declaraciones ante la Agencia Tributaria, concurriendo pues los requisitos que exigen los arts. 390 y 392 CP”.

En síntesis, el asesor fiscal **no es un auditor ni le corresponde a él fiscalizar** la actividad del obligado tributario ni la veracidad de los datos que éste le suministra para la confección de las declaraciones tributarias. Su pretendida responsabilidad penal no puede construirse en torno a un supuesto deber de control de la actividad del obligado tributario, en modo alguno exigible. No cabe razonablemente sostener que una persona, por su condición de asesor fiscal y contable, asuma como obligación personal la responsabilidad por todos los datos que refleja en los libros y declaraciones efectuadas para las empresas a las que presta sus servicios, ni que estos datos sean fiel reflejo de la realidad económica de las mismas, cuando no dispone directamente de la información necesaria para realizarlo. Como señala la citada SAP de Córdoba núm. 120/2010, de 11 de mayo (ARP 2010\1247) “[...] No se puede hacer recaer sobre esta profesión lo que algún autor ha llamado un insoportable deber de examen sobre las intenciones del obligado tributario.”

En todo caso, dada la posibilidad de la citación al proceso como investigado, qué duda cabe que el asesor ha de garantizarse del mejor modo la prueba de su ausencia de intervención defraudadora y ello pasa por la trazabilidad de la legalidad de sus actuaciones, evitando como dice esta última sentencia participación ilícita en la documentación tributaria, contratos de prestación de servicios que no dejen clara su actuación profesional absolutamente legal, etc. Al final de lo que se trata no es tanto de garantizar esa formalidad aséptica, “neutral”, en el servicio que se presta cuanto el convencimiento que el juzgador tenga de que ello es así.

Y, a este respecto, siendo cierto que al asesor fiscal no se le puede exigir una actuación de fiscalización y control del obligado tributario, que no le corresponde profesionalmente (en atención a su condición de mero asesor), lo que no puede tampoco hacer el asesor fiscal es **“taparse los ojos”**. Y en este sentido es preciso aludir nuevamente a la figura jurisprudencial de la “ignorancia deliberada”, modulada además por el hecho de ser el asesor un profesional a quien le es exigible una diligencia profesionalizada, por encima de la diligencia media que resultaría exigible al ciudadano medio. Dicha figura es la que permite a parte de la doctrina y a alguna sentencia de nuestros Tribunales llevar supuestos de, en todo caso, imprudencia, hasta el dolo eventual (véase la SAP de Madrid de 30 de junio de 2010 -EDJ 2010/172785-), aludiendo a quienes “pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto, se mantienen en situación de no querer saber”. Con todo la reciente STS de 24 de mayo de 2017 (EDJ 2017/71054) ha venido a descartar la procedencia de aplicar esta doctrina sobre la ignorancia deliberada (proveniente de la expresión “*willful blindness*” anglosajona) con carácter general, porque ello contradiría el principio constitucional de culpabilidad y al derecho fundamental a la presunción de inocencia. No se olvide que el delito fiscal es un delito doloso y que en él el componente defraudador es un elemento nuclear.

En los últimos tiempos la doctrina (y la Jurisprudencia se ha hecho eco de ello) ha venido consolidando la explicación de lo que debe entenderse como **“acto neutral”**, en sede de lo que es la teoría de la participación, para explicar la irrelevancia de determinadas conductas desarrolladas en el ejercicio lícito de la profesión o de la actividad personal diaria que de alguna manera pueden favorecer ilícitos penales. Los clásicos casos doctrinales (pero judicializados) de la mujer del secuestrador que lava la ropa del secuestrado o del empleado bancario que apertura cuentas destinadas a ingresos opacos se trasladan a la explicación de lo que es la neutralidad del asesor fiscal.

Se definen los actos neutrales como aquellos actos cotidianos que, siendo socialmente adecuados, no pueden ser considerados penalmente “típicos”; y ello porque, con independencia del resultado, estos actos ni representan un peligro socialmente inadecuado para la lesión de bien jurídico alguno necesitado y merecedor de tutela penal, ni deben cuestionarse desde lo que significa la libertad de actuación personal que garantiza la Constitución. Por ello no sería susceptible de reproche penal la conducta del asesor que realiza estos actos neutrales y sí, en cambio, la de quien lleve a cabo acciones que favorezcan el hecho principal en que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto o que superen los límites del papel social profesional del asesor, de modo tal que por ello mismo ya no pueden ser consideradas como social ni profesionalmente adecuadas.

A ello se refiere expresamente la STS, Sala segunda, de 5 de diciembre de 2012 (EDJ 2012/298612), que analiza la responsabilidad penal de un despacho de abogados y asesores fiscales por su participación, aquí, en un delito de blanqueo de capitales de sus clientes, constituyendo una sociedad mercantil en el estado norteamericano de Delaware (paraíso fiscal). El Tribunal Supremo, aun asumiendo que la constitución de sociedades de responsabilidad limitada para tenencia de inmuebles, aunque estas se encuentren a su vez participadas por otras de nacionalidad extranjera, no constituye por sí mismo delito alguno (al no tratarse de un sistema

encaminado a la comisión de delitos, sino de una posibilidad que se le ofrecía al cliente o que éste solicitaba por las ventajas mercantiles y fiscales que su utilización podía comportar), rechaza sin embargo la tesis del asesor recurrente y le condena como cooperador necesario del delito de blanqueo de capitales. Afirmará el Tribunal:

“2.- [...] En estos supuestos es necesario comprobar que la acción de colaboración tenga un sentido objetivamente delictivo y que ello sea conocido por el que realiza una acción que, en principio, es socialmente adecuada.

Por ello los actos que convenimos en conocer como “neutrales” serían aquellos cotidianos de los que se puede predicar que, siendo socialmente adecuados, no cabe tenerlos por “típicos” penalmente. Y no lo son porque, con independencia del resultado, esos actos no representan un peligro socialmente inadecuado.

Así dijimos en nuestra Sentencia núm. 34/2007 de 1 de febrero EDJ 2007/5412 que: una acción que no representa peligro alguno de realización del tipo carece de relevancia penal. El fundamento de esta tesis es la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución.

Recordamos allí criterios para poder calificar un acto neutral como participación delictiva: se atribuye relevancia penal, que justifica la punibilidad de la cooperación, a toda realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional del cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo, etc.

3.- De acuerdo con esta doctrina la conducta del letrado Sr. Benedicto Héctor no puede ser calificada de acto neutral, al no limitarse a una labor de asesoramiento profesional. La especial estructura de las sociedades constituidas en Delaware y la opacidad de las transmisiones respecto a la Hacienda Pública y terceros, su directa participación en la constitución de las sociedades de responsabilidad limitada en España, gestionando y administrando sus cuentas con las que adquirirían los inmuebles, hacía esta especialmente idónea para el blanqueo de dinero de origen ilícito y la comisión de los delitos investigados -blanqueo de capitales y contra la Hacienda Pública-. Existencia de riesgo de su utilización delictiva que debió extremar las cautelas para prevenir esa posible ilícita utilización”.

Y esta misma STS de 5 de diciembre de 2012 confirma la existencia de dolo en el asesor fiscal, invocando la doctrina jurisprudencial conforme a la cual:

“[...] aún cuando ciertamente no basta la simple sospecha de la ilicitud del origen de los bienes a blanquear, sino que es preciso la certidumbre sobre dicho origen, esto último no significa que haya de conocerse la infracción precedente en todos sus

pormenores o en todos sus detalles. Basta, según esta doctrina, con la conciencia de la anormalidad de la operación a realizar y la razonable inferencia de que el dinero procede de la comisión de delitos”.

Por supuesto, los efectos de la **regularización** efectuada por uno de los investigados o acusados se extienden a todos los demás partícipes, incluido el asesor fiscal, desde la ubicación de dicha regularización -tras la reforma del vigente art. 301 CP- en sede de tipicidad.

La cuestión es que a veces, pocas, pero a veces, las conductas del asesor no serán las de mera cumplimentación de impresos, mera presentación de liquidaciones, mera explicación de la normativa tributaria aplicable. Serán **conductas delictivas**.

Así, explica el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de marzo de 2014, Sala segunda, EDJ 2014/38793 (Sentencia nº 182/2014, rec. 1132/2013), que no se condena por el hecho de asesorar sobre la forma más ventajosa fiscalmente de realizar inversiones en Europa y España, realizando una serie de operaciones societarias y financieras de una cierta complejidad, que entran dentro del marco de lo que se ha denominado ingeniería fiscal y financiera, que consiste en la optimización del beneficio en operaciones de carácter especulativo, perfectamente legales. Pero sí en cambio se condena cuando, como ocurre en el supuesto contemplado en esta sentencia, se asesora para conseguir opacidad fiscal; cuando es el propio asesor fiscal el que articula las estructuras fiduciarias con la intención de ocultar la titularidad de las rentas y patrimonio del obligado tributario a la Hacienda Pública, permitiendo su opacidad y la canalización de las cuotas no satisfechas hacia activos financieros en el extranjero o su reinversión en bienes inmuebles, actuando en representación de las sociedades off shore y de las sociedades españolas con tal finalidad, ayudando al obligado tributario a eludir las consecuencias legales de su ocultación, al no declarar su situación tributaria.

A modo de resumen, podemos fijar con carácter general los siguientes **límites** a la responsabilidad penal del asesor fiscal:

- a) El asesor fiscal no es un auditor ni le corresponde fiscalizar la actividad del obligado tributario ni la veracidad de los datos que éste le suministra para la confección de las declaraciones tributarias. No se puede hacer recaer sobre esta profesión un “insoportable deber de examen sobre las intenciones del obligado tributario”.
- b) Su posible responsabilidad penal exige que actúe con dolo, aun cuando no se trate de un dolo directo sino eventual. Pero no hay dolo -ni puede, consiguientemente, haber responsabilidad penal- en los supuestos llamados de “ignorancia deliberada” (*willful blindness*), habiendo aclarado el Tribunal Supremo en sus últimos pronunciamientos que esta doctrina sobre la ignorancia deliberada (que permitiría condenar a quien, pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto, se mantiene en situación de no querer saber) resulta difícilmente compatible con las exigencias derivadas de la garantía constitucional de presunción de inocencia y del principio de culpabilidad: siempre será necesaria la prueba del conocimiento, en que se basa la aplicación de

la figura del dolo eventual, o al menos, si se siguen las tesis de la probabilidad o de la indiferencia ante el bien jurídico a tutelar, la prueba de la alta posibilidad de producción del delito con el comportamiento llevado a cabo (siempre atendiendo además, en sede objetiva, la prueba de la imputación objetiva del resultado a la concreta conducta del asesor).

- c) No hay responsabilidad cuando no hay propiamente asesoramiento (consejo, dictamen), limitándose el “asesor” a llevar la contabilidad, partiendo de los datos que le facilita el obligado tributario, y a elaborar y presentar, sobre la base de estos datos, las correspondientes declaraciones, de cuyo contenido no puede responsabilizarse.
- d) No hay responsabilidad del asesor fiscal cuando éste asesora para pagar menos en el marco de lo que se ha denominado ingeniería fiscal y financiera, tendente a optimizar el beneficio en operaciones de carácter especulativo, perfectamente legales (STS de 11 de marzo de 2014).
- e) Y no hay tampoco responsabilidad del asesor fiscal cuando sus actos son “neutrales”, es decir, cuando su labor de asesoramiento se lleva a cabo a través de actos cotidianos, socialmente adecuados, que no cabe tener por “típicos” penalmente porque, con independencia del resultado, no representan un peligro socialmente inadecuado. No merece reproche penal el desarrollo “normal” o “neutral” de sus funciones por parte del asesor fiscal, conforme a su pericia y conocimiento de la legalidad tributaria.

A lo que se añade: 1º que salvo en casos puntuales y excepcionales vinculados a supuestos de representación -estricta o ampliamente entendida-, no podrá haber, como regla general, responsabilidad penal del asesor fiscal si no hay simultáneamente una condena al obligado tributario; y 2º, específicamente, no habrá responsabilidad del asesor fiscal en los supuestos en que el obligado tributario haya regularizado su situación en los términos previstos en el artículo 305.1 in fine y 305.4 CP.

Una vez acotada, en estos términos, la posible responsabilidad penal del asesor fiscal, pasamos a estudiar a continuación los distintos comportamientos del mismo que pueden conducir a dicha responsabilidad en sede de cooperación necesaria, complicidad, inducción o, incluso, la autoría.

B. La cooperación necesaria: la teoría de los bienes escasos y la especialización del asesor fiscal

El delito fiscal, como reiteradamente ha aclarado el Tribunal Supremo, tiene el carácter de una norma penal parcialmente en blanco, que debe complementarse en el ámbito sustantivo por remisión a la normativa tributaria (así, entre otras, STS 24-10-2013, EDJ 2013/244410). Ello es evidente, pero importa resaltarlo porque, siendo la normativa tributaria compleja, la **intervención del asesor fiscal** tiende a jugar un papel cada vez más **relevante** en los

comportamientos delictivos, por ser quien guía al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Y esto es precisamente lo que con cada vez más frecuencia desemboca en una llamada al procedimiento del asesor fiscal, no sólo como testigo o testigo-perito, sino como investigado y, en su caso, acusado.

Esta llamada al proceso puede tener un origen doble:

1º ya sea por entender la AEAT, y/o la Fiscalía, que sin su concurso no podría haberse efectuado la defraudación tributaria, lo que justifica su inclusión en la querrela por delito;

2º ya sea porque el propio obligado tributario, alegando desconocimiento de la normativa tributaria, pretende descargar en el asesor su propia responsabilidad.

La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria se encauza normalmente por la vía de la cooperación necesaria (cuando la ayuda por él prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescindibilidad para la perpetración y consumación del ilícito penal), por la de la complicidad (cuando, conforme a la teoría de los bienes escasos, no concurre esa necesidad) o por la de la inducción (cuando se instiga, persuade o capta la voluntad ajena para la comisión del delito, cuando se hace nacer la resolución criminal en el obligado tributario).

Estamos hablando de conductas basadas en la aportación de un *expertise*, de unos conocimientos sólo accesibles por el ejercicio de la profesión y fundamentales para la ejecución de la defraudación. Estamos hablando de proporcionar facturas, de abrir cuentas en paraísos fiscales, de crear sociedades pantalla, de diseñar estrategias de defraudación. Siempre sin el dominio del hecho, que lo sigue teniendo el obligado tributario. Y siempre, como se acaba de explicar, en base a una **voluntad defraudadora** o, al menos, conocedora de la defraudación que se va a producir y al margen de los comportamientos neutrales atípicos.

A la **teoría de los bienes escasos**, para explicar supuestos de cooperación necesaria y no de mera complicidad delictiva, se ha referido con frecuencia en este ámbito el Tribunal Supremo ya desde su Sentencia 1231/1999, de 26 de julio (Aranzadi RJ 1999/6685, recurso de casación 2491/1998): “su profesión de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas (teoría de los bienes escasos), de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos no habría sido posible su ejecución. Fue tan compleja la operación diseñada y realizada que no cabe pensar que se hubiera podido hacer sin la participación de Miguel T”.

Más recientemente, volverá a señalar el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de diciembre de 2012 (Sala 2ª, Sentencia nº 974/2012, rec. 2216/2011, EDJ 2012/298612):

“Existe cooperación necesaria cuando se colabora con el ejecutor directo aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido (teoría de la *conditio sine qua*

non), cuando se colabora mediante la aportación de algo que no es fácil obtener de otro modo (teoría de los bienes escasos) o cuando el que colabora puede impedir la comisión del delito retirando su concurso (teoría del dominio del hecho)".

Consecuentemente, para poder condenar a un asesor fiscal como cooperador necesario y responsable penal del delito de defraudación tributaria de la persona a la que asesora es necesario que su intervención haya sido condición necesaria para la comisión de la defraudación o que ésta exija conocimientos especializados que sólo estén en poder del asesor fiscal que es quien los presta.

Son ya muchos los **supuestos** en que se explica esta responsabilidad. Así, y a modo de ejemplo, siguiendo un orden cronológico y tratando de abarcar sentencias de diferentes órganos jurisdiccionales (Juzgados penales, Audiencias Provinciales, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo): en la SAP de Burgos de 29 de marzo de 1999, en relación con la propuesta por parte del asesor de la inclusión de facturas falsas, con conocimiento además del carácter ficticio de la contabilidad y de las declaraciones tributarias realizadas; en la ya citada STS de 26 de julio de 1999 (la clásica y reiterada en esta materia), en relación con la prestación de conocimientos técnicos al alcance de muy pocos; en la SAP de Burgos de 27 de septiembre de 2000, refiriendo las notas de principalidad, necesidad o imprescindibilidad; la STS de 16 de febrero de 2001, que alude a una indispensable colaboración en el resultado final de la operación planeada; la SAP de Madrid de 22 de abril de 2001, que explica cómo era impensable que con el conocimiento de la marcha de la sociedad no se apercibiese el asesor cuando realizaba la contabilidad y preparaba la declaración de la falta de veracidad de los datos; la SAP de Zaragoza de 6 de marzo de 2003, que confirma el conocimiento y manejo directo de todas las cuestiones contables y administrativas de la sociedad; la STS de 30 de marzo de 2003, en un supuesto de venta de facturas del propio asesor para justificar gastos; la SAP de La Rioja de 21 de octubre de 2005, en que se explica cómo es el asesor quien elabora el plan ideado para realizar el fraude; la SAP de Barcelona de 15 de enero de 2010, insistiendo en su consideración de administradores; la SAP de Palma de 30 de mayo de 2010, en relación con quien idea el plan defraudador; la STS de 25 de junio de 2010, en una sentencia importante y discutible porque se mantiene la responsabilidad, a pesar del sobreseimiento en instrucción de los administradores, por entenderse que queda acreditada la vulneración de la normativa administrativa y por tanto la antijuricidad de la conducta; la SAP de Baleares de 5 de octubre de 2012, respecto a quien diseña el plan defraudador; la SAN de 3 de abril 2013, en relación con el asesor que articula estructuras fiduciarias, oculta titularidades de rentas y patrimonios, permite opacidad y canaliza cuotas no satisfechas hacia activos extranjeros; la SAP de Pontevedra de 4 de febrero de 2016, respecto a quien realiza declaraciones ilícitas, solicita devoluciones indebidas, oculta bienes y crea una sociedad para la defraudación; la STS de 21 de diciembre de 2016, en relación con la ocultación de inversiones ilícitas con dinero procedente de fraude de un despacho que operaba como intermediario en flujos de pago y que incluso se promocionaba como asesoría experta en el diseño de operativas a coste fiscal cero con mecanismos de opacidad y ocultamiento; y, finalmente, la SJP de Santander de 16 de octubre de 2017, respecto a quien facilita sociedades instrumentales fantasmas que dan opacidad a los partícipes y beneficiarios de rentas de operaciones de compraventa de inmuebles, cesiones de

derechos, etc., a sus operaciones y a sus beneficios, con auxilio en aspectos técnicos e incluso impartiendo las instrucciones necesarias para la ejecución de la defraudación.

En otros casos no se producirá condena, no porque el Tribunal considere que no quepa sino porque, como en el caso de la SAP de Vizcaya de 28 de mayo de 2007, finalmente se entiende que no queda acreditada la infracción administrativa correspondiente y, en consecuencia, la responsabilidad del obligado tributario; como en el de la SAP de León de 14 de mayo de 2010, sólo se acusa a quien se limita a firmar la declaración sin saber por qué lo hace; como en el de la SAP de Valladolid de 21 de enero de 2013, no queda totalmente acreditada *-in dubio pro reo-* la participación del asesor, a quien el obligado acusa de todo lo sucedido; o como en el de la SAP de Vizcaya de 19 de abril de 2013, no hay imputación del asesor en la causa.

No puede afirmarse que de las resoluciones comentadas se desprenda, todavía, una persecución de la labor del asesor fiscal ni una penalización de su trabajo cotidiano. Antes al contrario, estamos ante la exigencia de una responsabilidad penal por conductas -tal como se entienden probadas en sede judicial-, cuando menos, de clara participación delictiva en la defraudación punible. Esto es lo que ha de resaltarse. No se penaliza la actividad del asesor fiscal, sino su comportamiento claramente delictivo.

C. La complicidad: supuestos residuales de cooperación no necesaria

Las condenas por complicidad en este ámbito, del que un ejemplo puede serlo la SAP de Badajoz de 5 de marzo de 2009 (en un caso de auxilio técnico en la constitución, apertura de cuentas, retirada de dinero y silencio en relación con la ausencia de declaraciones de IVA) son escasas, como se señalaba, dada la importancia que la Jurisprudencia concede a los conocimientos técnicos del asesor cuando se entiende que, de alguna manera, éste colabora a la comisión del delito.

Explicando la **distinción entre cooperación necesaria y complicidad**, dirá el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de diciembre de 2012 (EDJ 2012/298612) antes citada que:

“[...] lo que distingue al cooperador necesario del cómplice no es el dominio del hecho, que ni uno ni otro tienen. Lo decisivo a este respecto es la importancia de la aportación en la ejecución del plan del autor o autores.

[...] la complicidad criminal requiere una participación meramente accesoria, no esencial [...] Debiendo existir entre la conducta del cómplice y la ejecución de la infracción, una aportación que aunque no sea necesaria, facilite eficazmente la realización del delito de autor principal.

La complicidad [...] requiere el concierto previo o por adhesión («*pactum scaeleris*»), la conciencia de la ilicitud del acto proyectado («*consciencia scaeleris*»), el denominado «*animus adiuuandi*» o voluntad de participar contribuyendo a la consecución del

acto conocidamente ilícito y finalmente la aportación de un esfuerzo propio, de carácter secundario o auxiliar, para la realización del empeño común. Se distingue de la coautoría en la carencia del dominio funcional del acto y de la cooperación necesaria en el **carácter secundario de la intervención**, sin la cual la acción delictiva podría igualmente haberse realizado, por no ser su aportación de carácter necesario, bien en sentido propio, bien en el sentido de ser fácilmente sustituible al no tratarse de un bien escaso.

Tiene declarado este Tribunal que el cómplice no es ni más ni menos que un auxiliar eficaz y consciente de los planes y actos del ejecutor material, del inductor o del cooperador esencial que contribuye a la producción del fenómeno punitivo mediante el empleo anterior o simultáneo de medios conducentes a la realización del propósito que a aquéllos anima, y del que participa prestando su colaboración voluntaria para el éxito de la empresa criminal en el que todos están interesados. Se trata, no obstante, como acabamos de exponer, de una participación accidental y de carácter secundario. El dolo del cómplice radica en la conciencia y voluntad de coadyuvar a la ejecución del hecho punible. Quiere ello decir, por tanto, que para que exista complicidad han de concurrir dos elementos: uno objetivo, consistente en la realización de unos actos relacionados con los ejecutados por el autor del hecho delictivo, que reúnan los caracteres ya expuestos, de mera accesoriadad o periféricos; y otro subjetivo, consistente en el necesario conocimiento del propósito criminal del autor y en la voluntad de contribuir con sus hechos de un modo consciente y eficaz a la realización de aquél”.

Clara la **distinción** entre cooperación necesaria y complicidad, teóricamente al menos (más **controvertida** en la práctica, muy dependiente de sensaciones más que de otra cosa, a la vista fundamentalmente de la prueba que se practique en el plenario, y prácticamente irrelevante penológicamente dada la necesidad de aplicación de un art. 65.3 que permite -obliga de hecho- rebajar la pena para la cooperación necesaria en los mismos términos que el art. 63 para la complicidad), pero clara también la exigencia siempre de **dolo** en el partícipe cómplice. No cabe responder por facilitar la defraudación, sino por facilitarla poniendo para ello de propósito los elementos materiales o intelectuales que lo permitan.

D. La inducción: se hace surgir la idea pero la decisión defraudadora es del obligado tributario

Tampoco son frecuentes los pronunciamientos sobre la inducción en esta materia y los que a menudo se citan no son tales, como en la STS de 30 de abril de 2003, en que sí hay condena por inducción pero no del asesor que aconseja cómo reducir la cuota, sino del padre de los obligados tributarios.

Sin embargo, no es tan difícil de imaginar el supuesto del asesor que hace nacer la resolución delictiva en el obligado tributario, aportando elementos intelectuales (e incluso materiales,

siempre que ello no conlleve una cooperación) para una defraudación que, en todo caso (y en el estricto ámbito de la inducción) quien decide llevar a cabo, con dominio del hecho, es dicho obligado tributario, que no ideó inicialmente el delito.

Como señala la STS núm. 539/2003 (Sala de lo Penal), de 30 abril (Aranzadi RJ 2003, 3085):

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

Completando estos requisitos, la STS núm. 1058/2007 (Sala de lo Penal, Sección 1), de 12 diciembre (Aranzadi RJ 2008, 773), señala:

“a) la influencia del inductor ha de incidir sobre alguien que previamente no está decidido a cometer la infracción; b) la incitación ha de ser intensa y adecuada, de forma que motive suficientemente al inducido a la perpetración del hecho deseado; c) que se determine a un ejecutor determinado a un delito concreto; d) que el inducido realice, efectivamente, el tipo delictivo a que ha sido incitado y que el inductor haya actuado con la doble intención de provocar la decisión criminal y de que el crimen efectivamente se ejecute”.

Claras las exigencias, por tanto, que son las que llevan a absolver al asesor fiscal en el AAP de Madrid (número 668/2008, de 21 de noviembre, Aranzadi JUR 2009/73503, recurso de apelación número 120/2008) que había elaborado las declaraciones tributarias del contribuyente omitiendo la declaración de retribuciones en especie correspondientes a un ejercicio (incluyendo tales ingresos en la declaración de otro año), así como la omisión de la retribución en especie derivada de la concesión de un préstamo gratuito en las declaraciones del IRPF de tres ejercicios. Señala la Audiencia:

“[...] limitada la intervención de Ismael, en los reducidos términos que se plantea su imputación como asesor fiscal de Casimiro, a facilitar la cumplimentación de las declaraciones tributarias referidas a los ejercicios concernidos, sin otras actuaciones

adicionales que propiciaran la elusión del pago de tributos, difícilmente puede imputársele una inducción determinante y eficaz. Su solo asesoramiento para que, en los términos en los que se plantea su imputación, el obligado tributario no incluyera en la declaración del IRPF de 1994 determinados ingresos en especie y los imputara después al ejercicio de 1998, sin otro aditamento sobre la eficacia e intensidad de tal asesoramiento, y sin estar unido éste a otras operaciones complementarias del propio asesor para facilitar la elusión del pago de la cuota tributaria, no puede considerarse bastante para fundamentar una imputación penal”.

Infrecuentes, como se ha dicho, los supuestos de responsabilidad por inducción porque en los Tribunales se ha venido entendiendo (además, la pena de la inducción es la misma que la de la cooperación necesaria) que es el cliente quien llega al asesor con la idea (no concretada) delictiva y que lo que busca es el asesoramiento técnico para poderla llevar a cabo. Cuando el cliente queda ajeno al proceso defraudador muchas veces nos encontramos con auténticas labores de representación o administración del asesor habitual que aproximan su conducta a la de la responsabilidad como autor, con lo que el campo de la inducción queda ciertamente reducido.

E. La autoría: cuando se tiene el dominio del hecho

Ya se ha insistido en la imposibilidad de considerar autor (directo, coautor o mediato) de un delito especial a quien no reúne la condición que define dicha especialidad. Y, en consecuencia, a considerar autor del delito fiscal al asesor, que no es el obligado tributario.

Salvo que el mismo sea su **representante legal o voluntario, administrador de hecho o de derecho**, porque así lo permite el art. 31 CP; por supuesto, sólo cuando tenga el dominio del hecho y, lógicamente, actúe de forma dolosa. Lo que es en principio difícil de admitir es una **coautoría** (excepto en supuestos de representación o administración compartida), porque compartiéndose el dominio del hecho fáctico la autoría ha de reservarse al *intrañeus* o una **autoría mediata** porque al autor mediato sí se le exige (lo que no se le exige a quien actúa por otro en el marco del art. 31) que reúna la condición que permite la aplicación del delito especial (ser obligado tributario).

Sin embargo, y como en ocasiones la responsabilidad como partícipe no es posible al faltar el hecho antijurídico (así en casos de ausencia de dolo del obligado tributario, por ejemplo, por concurrir en él un error sobre la tipicidad objetiva), se muestra una tendencia jurisprudencial que permite ir ampliando los supuestos de autoría a ámbitos hasta ahora vedados.

Así, la SAP de Burgos, de 29 de marzo de 1999, sanciona por el conocimiento del carácter ficticio de las declaraciones en su condición de representante de la empresa; la SAP de Barcelona, de 14 de mayo de 2003, sanciona en cuanto el asesor es el representante de hecho de la empresa (un paso más, admisible jurídicamente, pero que puede ampliar el ámbito de lo punible extendiendo el concepto de administración de hecho en peligrosa analogía prohibida penalmente) y la SAP

de Zaragoza de 31 julio de 2009 habla de la posibilidad de autoría mediata cuando se incumple dolosamente el mandato recibido, sin conocimiento del representado (nada dice de la exigencia de concurrencia de cualificación en el autor mediato), distinguiéndola de la actuación en nombre del representado.

¿Puede entonces responder como autor el asesor fiscal cuya contribución excede el marco de lo que es una cooperación necesaria y se encuadra en lo que puede implicar un auténtico dominio del hecho delictivo? Sí, en base -y si se dan sus presupuestos- al art. 31 CP. No, al menos desde la doctrina dogmática consolidada más tradicional, cuando se actúa por medio de otro y no en su nombre, representación o administración. En tales casos, cuando sea posible conforme a los criterios de la accesoriadad cualitativa y cuantitativa, habría que acudir a la cooperación necesaria y, en defecto de ella, a otros posibles delitos no especiales (como los de falsedad).

F. Excurso: la llamada de atención del Tribunal Supremo hacia un futuro próximo

La recurrentemente citada STS de 24 de mayo de 2017 (Roj: STS 1885/2017) contempla el caso de un futbolista a quien se condenó por un delito de defraudación tributaria cometido a través de sociedades interpuestas, residenciadas en paraísos fiscales, a las que se habían cedido los derechos de imagen del profesional en cuestión. La STS confirma la responsabilidad del futbolista, pero reprocha la **ausencia de llamada al proceso**, como responsables penales, a los asesores fiscales. Dice el Tribunal:

“[...] resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado.

Uno de los argumentos de la defensa del futbolista consistía en que el mismo “quedó desvinculado de las declaraciones a Hacienda en virtud de la delegación que hizo en los asesores fiscales” y que fueron solamente estos los que realizaron la que considera el recurrente acción típica que, según el artículo 305 Código Penal (EDL 1995/16398), consistiría en preparar, elaborar y presentar las declaraciones fiscales ocultando datos a las autoridades fiscales. Por ello, conforme al artículo 31 del Código Penal (EDL 1995/16398) solamente los asesores habrían de considerarse autores. No bastaría la mera titularidad de la sociedad «JENBRIL S.A» (cesionaria de los derechos del acusado) para atribuirle la ejecución de la acción típica, tal como la concibe el recurrente. Éste afirma que lo que denomina el juicio de autoría debe partir de que fueron los asesores los que idearon la constitución de «JENBRIL S.A» y después llevaron a cabo las declaraciones a la Hacienda. Alega el protagonismo en tales cesiones de los sucesivos asesores y la insuficiencia del dato de la participación del acusado en contratos que generaron los derechos gestionados. Advierte de que,

además, firmar un contrato no es dato suficiente para atribuir la acción típica. Esta se constituye por la declaración y liquidación del impuesto. Y eso es algo posterior al acto de la firma de aquellos contratos de cesión de derechos y de contratación de los mismos con terceros. En todo caso lo que prueba la simulación, no es también necesariamente prueba de la autoría de la simulación. Se pregunta el recurrente ¿quién organizaba todas esas firmas? ¿quién le decía qué, y cuándo, sí y cuando no tenía que firmar? Y concluye que fueron los asesores fiscales”.

“[...] También cuestiona que analice el elemento subjetivo sin el previo establecimiento de la participación como sujeto activo en el tipo objetivo del delito de fraude fiscal. Y reitera que el dato de la firma de contratos por el acusado, dada la delegación en los asesores, no autoriza a la imputación objetiva el hecho tipificado en el artículo 305 del Código Penal (EDL 1995/16398) que reconduce el recurrente a la presentación de la declaración y que, insiste, fue llevada a cabo por los asesores y no por el acusado que había delegado en ellos”.

Pues bien, el Tribunal Supremo rechaza estas alegaciones y mantiene la condena al futbolista como **autor del delito de defraudación**, a pesar de la existencia de un asesor. Y lo hace sobre la base de los siguientes razonamientos:

“En el supuesto de delito de fraude fiscal, y por lo que concierne al sujeto sometido a deberes de tributar como los de veracidad, declaración y pago (no se nos trae en esta causa el problema de imputación a sujetos *extraneus* como los asesores), se nos suscita en el motivo del recurso las consecuencias de una organización del hecho en la que el sujeto especial «delega» en un *extraneus* la función de cumplir determinados deberes que recaen sobre el delegante.

La astucia terminológica del recurrente al emplear el término delegación no puede hacernos olvidar la diversidad de los supuestos en que la acción delictiva se despliega cuando lo hace en el marco de una organización jerarquizada y compleja en lo económico y en lo jurídico (actividad de una empresa de la que derivan daños ambientales) respecto de aquellos otros en los que la pluralidad de intervinientes se desarrolla horizontalmente (codelinuencia). En el primero de los casos la creación del riesgo por la empresa, con pluralidad de sujetos, generalmente relacionados entre sí jerárquicamente, obliga a la búsqueda de criterios de imputación para determinar quién de aquellos es criminalmente responsable. Algún sector doctrinal propone el de «competencia», prescindiendo de criterios meramente formales, y partiendo de la delimitación de ámbitos de organización dentro de la empresa. Se operaría así con criterios como el de «confianza» que justifica que la ineludible «delegación», de quienes están en un escalón a favor de subordinados, se traduzca en que queden excluidos de responsabilidad penal, si aquella confianza resulta legítima. Incluso, cuando la responsabilidad penal puede atribuirse, en los específicos casos así tipificados, a la persona jurídica, ésta puede resultar exenta de esa responsabilidad

penal. Pero, eso sí, cuando la confianza en el gestor que actúa por ella se antecede de las precauciones del artículo 31 bis. 2. CP (EDL 1995/16398).

Pero, cuando la pluralidad de sujetos concurrentes a la producción delictiva se manifiesta en una especie de «asociación» horizontal, fuera del marco de una organización económica o jurídica compleja, y que puede dar lugar a responsabilidades penales plurales, ya de coautoría ya de participación, resulta extraño el concepto mismo de delegación. La «distribución de funciones» entre los partícipes acarrea entonces acumulación de responsables criminales. En ningún caso exoneración de ninguno.

Se ha planteado la hipótesis de que sea un *extraneus* quien genere error en el obligado tributario que, por consecuencia de ello, incumpla, sin dolo, el deber que le vinculaba. STS 30-4-2003. Para solucionar la responsabilidad de ese *extraneus*, cuando el *intraneus* resulta absuelto por falta de concurrencia de dolo, se han elaborado tesis diversas de la de la sentencia dictada. Entre ellas la que configura el delito, no como de incumplimiento de deber, sino como delito especial de dominio. No importaría tanto quien está vinculado por el deber incumplido, como quien tiene el dominio del hecho. Dominio al que accedería el *extraneus* ya por virtud de la representación que le confiere el sujeto obligado, ya porque éste instrumentaliza al extraño en la relación de deber.

El supuesto de traslación del dominio a través de la representación es el que el recurso considera concurrente. Y, por ello, estima que la aplicación del artículo 31 CP (EDL 1995/16398) traslada la responsabilidad al extraño en quien no concurren las condiciones del sujeto especialmente obligado al pago del tributo.

Pero una cosa es que esa representación por razón del artículo 31 CP (EDL 1995/16398) pueda suponer una traslación de las calidades exigidas en el sujeto especial, convirtiéndolo en criminalmente responsable por el dominio del hecho que adquiere, y otra que el representado quede desprovisto de tales calidades y por ello, en caso de representación, deba ser eximido de responsabilidad penal. Obviamente si concurren respecto de su comportamiento los presupuestos de ésta.

En la medida que la responsabilidad que hemos de analizar es la del representado, resulta inadecuada la invocación del artículo 31 CP (EDL 1995/16398) que concierne precisamente a la de la persona que no puede ser sujeto especial del tipo. Excluida del debate en este caso la situación del -asesor- interviniente, la relación de autoría del sometido al deber fiscal eludido fraudulentamente se predica en relación con la conducta típica, referida a cada autor o interviniente. No, por ello, en relación con el hecho típico como unidad objetivada. Porque todo sujeto, autor o interviniente participe, responderá penalmente. Al autor se le imputará por su aportación relevante a la creación del riesgo, presupuesto compartido con los partícipes. Esa aportación permite considerar a quien la efectúa con su conducta como autor del

delito fiscal si, reuniendo las características típicas de este delito (sujeto obligado en la relación tributaria) controla efectivamente el complejo de actos que culmina con la realización del riesgo creado.

Tal dominio del devenir delictivo no desaparece, como pretende el recurrente, por delegar actuaciones en otros sujetos, si conserva la competencia para recabar la información de su cumplimiento por el delegado y si puede revocar la delegación.

La referencia a la ineludible demanda de asesoramiento técnico en sociedades complejas y en el ámbito de actuación referida a determinados deberes, podría dar lugar a reflexiones en el ámbito de la culpabilidad cuestionando la exigibilidad de una conducta diversa a la seguida por el autor. Pero en modo alguno en el ámbito del examen de concurrencia del elemento objetivo del tipo”.

Concluye el TS que el futbolista tuvo la voluntad de defraudar, aclarando que:

“la acción típica, tanto o más que en la presentación de la autoliquidación, se concreta en esa actuación de fraude que hace posible a través de dicha formal liquidación ocultar, primero, la existencia de la base imponible y, después, eludir el pago de la cuota momentos ambos del complejo iter de actos de ejecución típica del delito”.

Y añade:

“Con ingenua pretensión exculpatoria de un comportamiento, para el que incluso se llega a recabar elogio, el recurso alude a la búsqueda por el acusado de unos profesionales dignísimos y de alta formación técnica específica que tendría por única finalidad poder satisfacer mejor los deberes tributarios. Tal alegato resulta poco serio.

No se discute la alta cualificación técnica de los asesores seleccionados. Lo que no empece la eventual puesta en cuestión de la licitud de los criterios jurídicos de su intervención. Esa cualificación no remite inequívocamente a una voluntad de cívico comportamiento fiscal del acusado. La confianza que en aquéllos puso éste es compatible con el propósito de garantizarse la información necesaria para obtener el mayor éxito posible en el diseño defraudador.

[...] Partiendo de la premisa no cuestionada de una formación cívico social elemental en el sujeto pasivo éste conoce que debe tributar a Hacienda por sus ingresos. Tanto más si éstos resultan de las cuantías que la documentación revela, incluso solamente los limitados a los obtenidos por los derechos de imagen. Se añade a ello la suscripción de contratos como los de cesión de derechos, sin que exista el más mínimo indicio de querer perder tales ingresos ni de que tuviera noticia de que haya dejado de ingresarlos. Tampoco consta que el acusado tuviera noticia de que, tras ello, se haya pagado a la Hacienda española por tal concepto.

De ello cabe concluir que cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cual sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludirlo, pues solamente desde este designio se comprende los actos materialmente ejecutados por el acusado y que, como ya hemos dicho, realizan el elemento del tipo objetivo del delito”.

No se cuestiona, por tanto, la responsabilidad del obligado tributario a pesar de las alegaciones de descarga en la del asesor fiscal que hace el acusado. Lo que al inicio plantea el Tribunal es que con independencia de ello, éste debería haber sido llamado al proceso (“**indeseable resultado de impunidad**”). Ahora bien, tal y como lo plantea la sentencia, dicha llamada no habría modificado la resolución adoptada en cuanto a la condena de los dos procesados y, por tanto, manteniéndose estos como autores, la responsabilidad del asesor o asesores fiscales implicados habría que haberla reconducido, seguramente, y en su caso, a la de la cooperación necesaria. Ello habría exigido contrastar la importancia del asesoramiento prestado (para eludir el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria) y el dolo criminal de dicho asesoramiento.

QUINTA PARTE: CONCLUSIONES Y CONSEJOS

Primera.- Al no existir una definición legal de “asesor fiscal” ni estar este concepto objetivamente acotado a efectos penales, el estudio de su responsabilidad penal debe hacerse caso por caso, apreciando y valorando las concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto y partiendo de una idea general del asesor fiscal como aquella persona que aconseja al contribuyente de cara al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Dada la complejidad de la normativa tributaria, la asistencia que ofrecen los asesores fiscales a sus clientes se revela cada vez más necesaria para un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. Pero ello no significa desde luego que en los supuestos de defraudación tributaria el asesor deba ser necesaria o automáticamente considerado cooperador necesario del obligado tributario: es éste el responsable del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin que pueda descargar dicha responsabilidad en su asesor (como si de una delegación se tratara), ni pueda éste ser condenado sin una prueba de cargo suficiente acerca de su efectiva y dolosa participación en el hecho delictivo y sólo por el mero hecho de su propia condición de asesor.

Segunda.- El delito contra la Hacienda Pública es un delito especial que sólo puede cometer quien tiene la condición de deudor tributario, si bien no se exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano, permitiéndose la participación en el hecho delictivo de terceras personas, como ocurre singularmente con el asesor fiscal, e incluso, en casos de representación, la actuación delictiva en autoría por otro.

Así, el art. 31 CP permitirá la condena del asesor fiscal como autor cuando actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica o en nombre o representación de otro.

Al margen de estos casos, es difícil teóricamente admitir que el asesor fiscal pueda ser condenado de forma autónoma, como autor, aunque en ocasiones, de forma muy excepcional, la Jurisprudencia lo haya aceptado (en supuestos de ausencia de responsabilidad del obligado tributario) extendiendo el concepto de administrador de hecho o aceptando la autoría mediata aun sin cualificación especial en la persona de atrás.

Como regla general, la responsabilidad del asesor fiscal por el delito de defraudación tributaria de su asesorado se articulará por la vía de la participación: ya sea por cooperación necesaria (cuando la ayuda por él prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescindibilidad para la perpetración y consumación del ilícito penal), por complicidad (cuando, conforme a la teoría de los bienes escasos, no concurre esa necesidad) o por inducción (cuando se instiga, persuade o capta la voluntad ajena para la comisión del delito haciendo nacer la resolución criminal en el obligado tributario, sin practicar actos efectivos de colaboración).

En la práctica, nuestros Tribunales tienden a calificar jurídicamente al asesor fiscal (en aquellos supuestos en los que se aprecia su responsabilidad penal como partícipe en el hecho delictivo de la defraudación tributaria) como cooperador necesario, siendo mucho más infrecuentes

las condenas como cómplice o inductor. Ello porque normalmente se entiende que se está colaborando con el ejecutor directo aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido (teoría de la *conditio sine qua non*), con aportación de algo que no es fácil obtener de otro modo (teoría de los bienes escasos) o sin impedir la comisión del delito retirando su concurso (teoría del dominio del hecho).

En todos estos supuestos en que la responsabilidad criminal del asesor fiscal se encauza por la vía de la participación delictiva (lo que exigirá conforme a la teoría de la accesoriadad limitada responsabilidad como autor del obligado tributario) cabrá invocar a efectos punitivos la aplicación del artículo 65.3 CP (rebaja de la pena en un grado) al haber aclarado el Tribunal Supremo que aunque esta atenuación de la pena es potestativa, su no aplicación ha de ser absolutamente excepcional y que la ausencia de cumplimiento de deberes exigibles al autor propio, ya reclama, salvo excepción, esa disminución de pena en comparación a la del autor, admitiéndose sólo con carácter extraordinario que se pueda imponer a los partícipes la misma sanción que a los autores en sentido estricto si la conducta de ambos, *extraneus* e *intraneus*, es igualmente relevante para el resultado final y todos participan del beneficio ilícito operado con la conducta criminal.

Tercera.- La exigencia de responsabilidad penal al asesor fiscal requiere la efectiva comisión de un delito de defraudación tributaria, por lo que no habrá tal responsabilidad ni en supuestos de ausencia de antijuricidad por no concretarse la tipicidad objetiva y la tipicidad subjetiva ni en supuestos de regularización (*ex* artículos 305.1 *in fine* y 305.4 CP). En consecuencia ni habrá delito (ni podrá, consecuentemente, haber responsabilidad penal del asesor fiscal) cuando el asesoramiento se produzca en un supuesto que quepa calificar como de fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria), al no existir en éste simulación, ocultación o falseamiento alguno de la base imponible y ser la actuación llevada a cabo transparente (por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal) ni lo habrá en supuestos de error del obligado tributario, salvo que transformemos la cooperación en un acto de autoría y reúna el asesor las condiciones que permitan llevarle al art. 31 CP.

Se exige además, y es fundamental insistir en ello, dolo en la conducta del asesor fiscal (a quien no cabe formularle reproche penal por simple negligencia o impericia en el ejercicio de su profesión). Conducta que, consciente y voluntaria, ha de facilitar la defraudación tributaria porque se proponen, se colabora en o incluso se realizan directamente comportamientos claramente ilegales tributariamente y defraudatorios desde una perspectiva penal.

Cuarta.- Hay que volver a recordar a este respecto los límites, antes señalados, que delimitan la responsabilidad penal del asesor fiscal:

- a) El asesor fiscal no es un auditor ni le corresponde fiscalizar la actividad del obligado tributario ni la veracidad de los datos que éste le suministra para la confección de las declaraciones tributarias. No se puede hacer recaer sobre esta profesión un “insoportable deber de examen sobre las intenciones del obligado tributario”.

- b) Su posible responsabilidad penal exige que actúe con dolo, aun cuando no se trate de un dolo directo sino eventual. Pero no hay dolo -ni puede, consiguientemente, haber responsabilidad penal- en los supuestos llamados de "ignorancia deliberada" (*willful blindness*), habiendo aclarado el Tribunal Supremo en sus últimos pronunciamientos que esta doctrina sobre la ignorancia deliberada (que permitiría condenar a quien, pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto, se mantiene en situación de no querer saber) resulta difícilmente compatible con las exigencias derivadas de la garantía constitucional de presunción de inocencia y del principio de culpabilidad: siempre será necesaria la prueba del conocimiento, en que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual, o al menos, si se siguen las tesis de la probabilidad o de la indiferencia ante el bien jurídico a tutelar, la prueba de la alta posibilidad de producción del delito con el comportamiento llevado a cabo (siempre atendiendo además, en sede objetiva, la prueba de la imputación objetiva del resultado a la concreta conducta del asesor).
- c) No hay responsabilidad cuando no hay propiamente asesoramiento (consejo, dictamen), limitándose el "asesor" a llevar la contabilidad, partiendo de los datos que le facilita el obligado tributario, y a elaborar y presentar, sobre la base de estos datos, las correspondientes declaraciones, de cuyo contenido no puede responsabilizarse.
- d) No hay responsabilidad del asesor fiscal cuando éste asesora para pagar menos en el marco de lo que se ha denominado ingeniería fiscal y financiera, tendente a optimizar el beneficio en operaciones de carácter especulativo, perfectamente legales (STS de 11 de marzo de 2014).
- e) Y no hay tampoco responsabilidad del asesor fiscal cuando sus actos son "neutrales", es decir, cuando su labor de asesoramiento se lleva a cabo a través de actos cotidianos, socialmente adecuados, que no cabe tener por "típicos" penalmente porque, con independencia del resultado, no representan un peligro socialmente inadecuado. No merece reproche penal el desarrollo "normal" o "neutral" de sus funciones por parte del asesor fiscal, conforme a su pericia y conocimiento de la legalidad tributaria.
- f) Sí la habrá en cambio en todos aquellos casos reflejados ya judicialmente a los que se ha aludido al exponer las diferentes formas de posible participación criminal del asesor en el delito como cooperador necesario, cómplice o inductor o incluso su consideración como autor cuando ostenta la representación del obligado: estamos hablando de proporcionar facturas, abrir cuentas en paraísos fiscales, crear sociedades pantalla, diseñar estrategias de defraudación, etc., supuestos todos que indican clara voluntad delictiva y exceden lo que puede ser el ejercicio legítimo de la profesión o un asesoramiento especulativo arriesgado. A este respecto instrucciones administrativas contradictorias, discrepancias judiciales, conceptos difusos, incongruencias resolutorias o diversidad de interpretaciones posibles no pueden perjudicar "penalmente" (otra cosa es la resolución tributaria que pueda adoptarse)

al asesor, cuya labor es informar del mejor modo en el cumplimiento tributario sin perjudicar económicamente (sino al contrario) a su cliente.

Quinta.- Consejos prácticos:

1º.- Es fundamental suscribir con el cliente un contrato u hoja de encargo profesional en la que consten perfectamente explicitados todos los términos de la relación contractual de asesoramiento entre las partes, aclarando en su caso que se trata de un asesoramiento externo, puntual, a distancia, basado en la información que facilita el cliente u obligado tributario y de cuya realidad o veracidad no responde en ningún caso el asesor fiscal, que se limita a asesorar al cliente sobre la base de la concreta información que éste voluntariamente le facilita y a confeccionar coherentemente las correspondientes declaraciones tributarias. Es aconsejable aclarar que al asesor no le corresponde fiscalizar ni auditar la información que le facilite al obligado tributario.

2º.- Es aconsejable que el asesor limite su actividad profesional al asesoramiento en sentido estricto, sin participar en ningún caso en la conducta o actividad del obligado tributario a quien asesora (ya sea como apoderado, como administrador de hecho o de derecho, o realizando actos materiales que posibiliten el desarrollo de la actividad empresarial del obligado tributario) ni en la facilitación de aspectos económicos de la misma (apertura de cuentas, creación de sociedades, formalización de inversiones, etc.).

3º.- El asesor debe advertir en todo momento al cliente de las operaciones, ventajas, modos de tributación, etc. que son lícitas y de las que no lo son, e insistir en que éstas ni se pueden recomendar ni en ellas se puede participar.

4º.- Debe dejarse expresa constancia (a través de soporte audiovisual, auditivo o documental) de la información y documentación que el obligado tributario facilita y de las advertencias que se le realizan sobre actuaciones que no se ajusten a aquello que se aconseja (siempre con firma del cliente) o que se consideran abiertamente contrarias a la legalidad vigente. Y debe garantizarse la trazabilidad de todo el proceso (a disposición en todo el momento por los operadores judiciales).

5º.- Debe además exigirse al cliente una declaración responsable sobre la realidad, integridad, exactitud y veracidad de todos los datos que facilita al asesor fiscal para que éste pueda desarrollar su labor profesional.

6º.- Hay que recordar que la responsabilidad penal (tampoco la responsabilidad administrativa) no es susceptible de aseguramiento. No puede el asesor pretender asegurar la contingencia del proceso y la condena. Sí puede asegurar, no obstante, todo tipo de responsabilidad civil. A este respecto, posibles reclamaciones del cliente contra el asesor por sanciones, recargos, intereses, multas, etc., que se le hayan impuesto a aquél podrán estar cubiertas cuando no se aprecie -y demuestre- dolo en el asesor (y, por supuesto, no haya dolo en el cliente en cuyo caso la aseguradora tampoco pagaría).

7º.- En el desarrollo de su actuación profesional, el asesor fiscal debe ajustarse estrictamente a los criterios de su *lex artis*, con conocimiento de la normativa de exigible aplicación y de las interpretaciones consolidadas que de la misma se hayan efectuado, en sede administrativa y en sede judicial.

8º.- El asesor fiscal ha de ser contundente a la hora de rechazar un mandato ilegal (la obediencia, incluso debida, no justifica ninguna conducta), a la hora de evitar presentar liquidaciones que sabe son delictivas y a la hora de negarse a proporcionar ingenierías fiscales delictivas basadas en el engaño, la simulación, la ocultación.



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Junta Directiva de la AEDAF

Presidente

D. José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

D. Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

D. Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

D. Francisco Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

D. Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

D. Javier Gómez Taboada

Vocal de Apoyo a Estudio e Investigación:

D^a. Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

D^a. Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

D^a. María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones territoriales AEDAF

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín
Teléfono: +34 91 563 01 11
Fax: +34 91 532 37 94
sedemadrid@aedaf.es
O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Aragón - La Rioja

Mª Pilar Pinilla Navarro
Teléfono: +34 976 37 17 16
ppinilla@aedaf.es
Pº Sagasta, 74 - Ppal.
50006 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó
Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela
Teléfono: +34 94 424 72 57
pablmartin@martinabogados.com
C/ Gran Vía, 38 - 5º
48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú
Teléfono: +34 985 35 51 67
ruben@vallverduabogados.com
C/ Felipe Menéndez, 11 - 1º A
33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso
Teléfono: +34 96 380 37 70
javierortiz@seneor.com
Calle de la Paz, 35, piso 4º, puerta 4ª;
46003 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís
Teléfono: +34 952 60 17 57
Fax: +34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29016 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa
Teléfono: +34 954 22 29 24
joseangel@tuasesor.eu
C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º
41018 Sevilla

Canarias

Enrique Lang-Lenton Bonny
Teléfono: +34 928 36 84 70
Fax: +34 928 36 41 71
canarias@aedaf.es
Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Responsable Sede: Karen Londoño

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres
Teléfono: +34 942 21 46 50
manuelfgt@tecnisa-campos.com
C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º
39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque
Teléfono: +34 982 22 30 00
carlos.delpino@pindelpino.com
Trav. Juan Montes, 2 - 4
27001Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu
Teléfono: +34 966 08 96 88
alicante@aedaf.es
Busines World Alicante, Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n
0300z Alicante
Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

Navarra

Arancha Yuste Jordán
Teléfono: +34 948 85 29 66
ayuste@micap.es
C/ Cataluña, 8 - Portal 4 - Bajo
31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda
Teléfono: +34 647 70 67 11
carmencanoc@icamur.org
C/ Los Lirios, 12
30506 Altorreal-Molina del Segura

Baleares

Vicente Ribas Fuster
Teléfono: +34 971 71 12 59
vicenteribas@arcoabogados.es
C/ Antonio Marqués, 18 - bajo
0700 Palma de Mallorca

NOTAS



A series of horizontal dotted lines providing a template for writing notes.

NOTAS



A series of horizontal dotted lines providing a template for writing notes.



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

O'Donnell, 7 - 1º derecha • 28009 Madrid
Tel.: +34 91 532 51 54
sedecentral@aedaf.es • www.aedaf.es