

CASO MESSI: LOS RIESGOS PENALES DEL ASESOR FISCAL***JUAN MARTÍN QUERALT¹****Sumario:**

1. Un problema de candente actualidad: la responsabilidad penal del Asesor fiscal. 2. La autoría del delito fiscal, en sentido estricto, sólo puede imputarse a quien es sujeto pasivo de una obligación tributaria defraudada. 3. El Tribunal Supremo no admite la figura de la delegación y las consecuencias asociadas a la misma en el cumplimiento del deber fiscal. 4. La participación de terceros en la comisión del delito fiscal. Doctrina dominante: el asesor fiscal como cooperador necesario. 5. Conclusiones.

1. Un problema de candente actualidad: la responsabilidad penal del Asesor fiscal.

Uno de los caracteres que llaman poderosamente la atención a quien examina los repertorios jurisprudenciales es la frecuencia con que los Tribunales vienen pronunciándose últimamente sobre los delitos contra la Hacienda Pública. El fenómeno no es privativo del ordenamiento español, sino que se observa también en todos los Tribunales europeos, incluidos los comunitarios.

En esos pronunciamientos concurren notas comunes: a) relación íntima entre ordenamiento penal y ordenamiento tributario, atendida la tipificación del delito como norma penal en blanco ; b) tendencia hacia la admisibilidad de la prosecución de la actuación administrativa – tanto liquidatoria como recaudatoria -, superando así la paralización de la actuación administrativa

* Come citare questo articolo: J. M. QUERALT, *Caso Messi: los riesgos penales del asesor fiscal*, in *Studi Tributari Europei*, n. 1/2017 (ste.unibo.it), pp 276-299, DOI:10.6092/issn.2036-3583/8779.

¹Juan Martín Queralt, Professore ordinario di Diritto Tributario e Finanziario presso l'Università di Valencia, Spagna

que tradicionalmente se producía como consecuencia del principio de prejudicialidad penal y c) reelaboración dogmática de algunos principios penales, especialmente acusada en el ámbito tanto de la prejudicialidad penal como del principio non bis in ídem.

Todo ello viene motivado por una razón esencial: la necesidad de satisfacer las exigencias recaudatorias propias de unas Haciendas Públicas cuyo endeudamiento es frontalmente contrario a las exigencias de la estabilidad presupuestaria comandadas por el Banco Central europeo y el Fondo Monetario Internacional.

La modificación de esa dogmática tradicional se ve perturbada, además, por circunstancias también concurrentes en los ordenamientos jurídicos nacionales: la pluralidad de fuentes normativas – comunitaria, nacional, regional o autonómica... - ; la complejidad de las normas tributarias, asociada a la superación del estricto marco territorial nacional en que antaño desplegaban sus efectos ; el necesario respeto a la doctrina emanada de los Tribunales comunitarios y, finalmente, las consecuencias que todo ello proyecta sobre el principio de seguridad jurídica.

Sumados los anteriores factores, fácil es concluir en las dificultades que todo ello genera en el momento de dar cumplimiento a las exigencias de la normativa tributaria. Dificultades que se acrecientan cuando lo que está en juego es la posibilidad o no de que su incumplimiento pueda dar lugar a una imputación por delito contra la Hacienda Pública. Es precisamente esa complejidad de las normas tributarias lo que explica que, cada vez con mayor frecuencia, tanto personas jurídicas como físicas recurran al asesoramiento de terceros – Asesores fiscales, expertos en Contabilidad... - para cumplir con sus obligaciones fiscales. Es justo en este punto donde nace la *exigencia de que el ordenamiento jurídico determine en qué casos, en qué condiciones y en calidad de qué – cooperador, cómplice, inductor ... -* estos terceros pueden ser imputados criminalmente.

Tradicionalmente los repertorios de Jurisprudencia recogían los pleitos originados por las reclamaciones interpuestas, en vía civil, por quienes se

sentían perjudicados por el asesoramiento fiscal prestado por profesionales. La vía penal, al igual que el propio delito fiscal – el denominado *delito imposible* dada su inanidad – era yerma para el profesional en ese punto. Con el transcurrir del tiempo, y especialmente a partir de la década de los 90, ambas vías han sufrido un sustancial incremento.

En el ámbito civil las reclamaciones se han intensificado como consecuencia, en muy buena medida, de las dificultades que presenta la propia legislación tributaria para el correcto cumplimiento de los deberes fiscales. Las exigencias telemáticas, el rigorismo a ultranza que acompaña a la formalización de tales deberes, el casuismo ínsito en la formalización de impresos sin cuento han conducido a una situación en la que la posición del asesor se encuentra expuesta a responsabilidades de todo tipo.

Un buen ejemplo de ello nos lo ofrece la sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de marzo de 2016, Sala de lo Civil, por la que el Tribunal Supremo confirma la responsabilidad contractual del asesor fiscal que, habiendo asesorado en una reestructuración empresarial – operación que ningún reproche jurídico mereció – , no informó acerca de la necesidad de que en el futuro , y por los propios servicios contables del cliente, se practicara un determinado apunte contable. El *negligente asesoramiento* tuvo como consecuencia la apertura de un procedimiento por la Agencia Estatal de Administración Tributaria – AEAT - que denegó el derecho a la reserva para inversiones en Canarias por el incumplimiento de las exigencias relativas a la contabilización separada. Desestimadas en vía contencioso-administrativa las alegaciones del cliente, éste interpuso reclamación en vía civil, reclamación que el TS entiende fundada en Derecho por entender que el asesor no debe dar por supuestos unos determinados conocimientos contables y jurídicos en los empleados del cliente, que son quienes debían cumplir con las exigencias formales a que se sujeta el derecho a la Reserva para Inversiones en Canarias.

En el ámbito penal la responsabilidad penal en que pueda incurrir el Asesor fiscal en el ejercicio de su profesión es uno de los temas más apasionantes de cuanto acontece hoy en el ámbito jurídico. Contribuye a ello la publicidad dada a ciertos asuntos relacionados con personajes que aparecen todos los días en los medios de comunicación, la repercusión económica de alguno de los asuntos en los que siempre aparece la figura del Asesor fiscal y, en definitiva, el pronunciamiento de los Tribunales de Justicia .

La repercusión mediática se produce no sólo cuando los Tribunales han tenido que fallar en relación a este problema, sino también cuando no han tenido ocasión de hacerlo porque no se había formulado acusación alguna contra tales Asesores. Como ha ocurrido con la Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo - STS 374/2017, de 24 de mayo. (recurso 1729/2016. Ponente: Luciano Varela) - , que resuelve el recurso de casación planteado por la defensa de Lionel Messi contra la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona, en relación con la tributación en IRPF de los derechos de imagen del jugador en los años 2007,2008 y 2009 , cuya titularidad ostentaba una sociedad domiciliada en Estados offshore . La Sentencia es bien expresiva de lo que al respecto piensa nuestro Alto Tribunal sobre la situación. El Tribunal deja constancia de su perplejidad ante el hecho de que ni el Ministerio Fiscal ni la Abogacía del Estado hubieran formulado acusación contra los asesores fiscales que intervinieron en el diseño de las operaciones sujetas a enjuiciamiento.

“Ciertamente 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.” (FD sexto).

En ese mismo Fundamento de Derecho se afirma por el Tribunal que:

"... cabe concluir que cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cuál 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...."

Y añade el Tribunal:

"Una vez más acude contumaz el recurrente al encargo efectuado al que califica de prestigioso despacho « XXX », que dice designado como representante para la gestión de sus obligaciones tributarias. Y ese dato, admitido por la sentencia de instancia, pretende que se realce con otro aserto: YYY tampoco podría haber conocido la ilicitud de las declaraciones fiscales confeccionadas por sus asesores, pues la ilicitud sólo puede ser conocida si se relaciona el hecho con una norma, para él desconocida.

Ya en ese carril retórico el recurso no duda en otra afirmación: Si un lego en derecho recurre a especialistas en materia fiscal para que lo asesoren, pagando por el asesoramiento, importantes honorarios, no actúa con indiferencia, ni ha querido deliberadamente ignorar cuáles eran sus obligaciones fiscales. Por el contrario, ha hecho lo que podía hacer y es socialmente adecuado.

2.- *El dato del monto de los honorarios es, en el mejor de los casos neutro. Aun no constando en la causa ese importe, es claro que los profesionales pueden reclamar que sea elevado tanto si el objetivo de liberar de cargas al cliente se hace lícitamente como si se hace ilícitamente. Incluso en este caso, dado el riesgo en que incurre el asesor de ser procesado, parece lógico entender que reclame mayor cantidad.*

El resto del argumento decae si se atiende a la falacia consistente en equiparar el conocimiento de que un comportamiento es ilícito con el conocimiento de la norma concreta de que deriva esa ilicitud. Y es

que *una cosa es conocer QUE se infringe el deber tributario y otra saber CÓMO se logra ese objetivo. La ignorancia de este «cómo» es lo que hace que quien pretende aquel objetivo acuda a quien le ilustre sobre el camino a seguir.*

...

La situación descrita por el propio recurrente -acudir a despacho de profesionales expertos en regulación fiscal- no se explica desde la lógica en el sentido necesario de que el acusado se situara en un ignorar deliberadamente. Antes bien la unión de aquellos datos -saber de altas percepciones económicas en España que resultan liberadas de toda tributación a la Hacienda de este país tras protagonizar actos y contratos inequívocamente disimuladores de la realidad económica que encubren- solamente conduce por inferencia a una conclusión excluyente de cualquier otra: *se acude a los expertos porque se estima por el cliente que lo son en el contenido de la norma fiscal sino porque también se estimaría por aquél que lo son, precisamente por ello, en las posibilidades de exclusión de su efectividad.*

...Y en esa búsqueda no se acude a una delegación en el asesor. Se busca la colaboración que participe en el objetivo respecto del cual ninguna duda se tiene sobre su ilicitud sino solamente sobre el procedimiento de consecución. Sin duda más rentable para el acusado que el mecanismo que la Hacienda, por más que con carácter voluntario, pone a disposición del contribuyente ignorante: acudir a los servicios de ayuda al respecto por la administración financiera.

...

El motivo predica que debió estimarse concurrente error en el acusado porque el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado debieron considerar que en tal error incurrieron incluso en los asesores. Así lo infiere el recurrente ya que aquéllos no formularon acusación contra los asesores.

La perplejidad de la parte recurrente puede compartirse por este Tribunal. Y es que no se acierta a encontrar coherencia entre esa estrategia procesal, que garantiza impunidad a tales profesionales, y funda la acusación al recurrente en el empleo de las fórmulas que estos crearon y suministraron al acusado, incluso hasta gestionar su puesta en práctica. Pero la impunidad acarreada a los asesores no puede erróneamente incrementarse con su reiteración respecto del acusado, sin claudicación del deber de sancionar los hechos constitutivos de delito.” (FD octavo)

Justamente a propósito de esta Sentencia, en un reciente trabajo aparecido en la Revista que publica la Abogacía del Estado, los autores , Abogados del Estado , destacan que

“El Alto Tribunal ha abierto la veda: debe investigarse la responsabilidad criminal de los asesores fiscales cuyos clientes eluden sus deberes con el Erario Público. La cuestión no es baladí. A partir de esta sentencia , tan importante en la investigación de los delitos de fraude fiscal , se empezará a escrutar la actuación del asesor fiscal: su papel en el delito investigado”. (D.F. Blanco y M. Cabrera Galeano. “El delito contra la Hacienda Pública y el asesor fiscal”. Revista Abogacía del Estado. Nº 46. Enero 2018). (El subrayado es nuestro)

Es cierto que, como señalan los autores, “ en la mayoría de los casos el asesor fiscal desempeña un papel provechoso y responsable para la sociedad a la que presta sus servicios”. En esa línea, ya señaló la Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de 11 de mayo de 2010 “... 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...Esta doctrina fue establecida por la Audiencia Provincial de Barcelona de 23-4-1993 que sienta la doctrina de que "no puede admitirse que una persona en su condición de asesor fiscal y contable asuma como obligación personal la responsabilidad de que todo lo que él refleje en los libros y declaraciones efectuadas para las empresas en las que presta sus

servicios sean fiel reflejo de la realidad económica de la empresa al no disponer directamente de la información necesaria para realizarlo".

Siendo todo ello absolutamente cierto, no lo es menos que la sensibilidad social ha cambiado y su actuación ya es foco de atención en estrados judiciales.

2. La autoría del delito fiscal, en sentido estricto, sólo puede imputarse a quien es sujeto pasivo de una obligación tributaria defraudada.

De conformidad con la doctrina consolidada de la Sala 2ª del Tribunal Supremo, el tipo penal tipificado por el art. 305 CP se asienta sobre un elemento objetivo caracterizado por ser un delito de omisión, constitutivo de una infracción de deber, que pertenece a los *delitos especiales propios*, lo que determina que sólo puede ser cometido por quien está obligado fiscalmente.

Así lo indica la Sentencia del Tribunal Supremo a que nos hemos referido:

"El tipo penal así configurado se constituye objetivamente por:

a) 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;

b) un *aspecto* «*esencialmente omisivo*» en cuanto que supone la *infracción del deber de contribuir*, que la doctrina clasifica dentro de los «mandatos de determinación», que llevan a clasificar el delito dentro de la categoría de «en blanco»;

c) pero que no se limita a la mera pasividad, por lo que, asume cualquiera de las modalidades de acción u omisión que el precepto citado prevé. *No basta la mera elusión de la presentación de la preceptiva declaración y liquidación, ni la inexactitud de ésta, ya que el desvalor de la acción exige el despliegue de «una cierta conducta o artificio engañoso», que lleva a incluir este delito dentro de la categoría de los de «medios determinados»*

funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible...

La existencia de este elemento de mendacidad es una característica esencial para poder apreciar la existencia de delito. Con excesiva frecuencia la distinción entre delito e infracción administrativa se limita a la cifra defraudada, de modo que si es superior a 120.000 euros hay delito y si es inferior hay infracción administrativa. Sin embargo, como recientemente ha precisado el Tribunal Supremo en la misma Sentencia la existencia de delito requiere no sólo la superación del umbral de punibilidad – los 120.000 euros -, sino algo más, de forma que para que exista delito se precisa la concurrencia de una serie de características objetivas del tipo penal, lo que exige

“el despliegue de «una cierta conducta o artificio engañoso» ... ; [y] que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en *que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente*”

d) que requiere un *resultado* constituido por el «perjuicio económico para la Hacienda» que será típico si alcanza la cantidad fijada en la norma penal;

e) *que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente.*”(FD segundo).

Doctrina ya consolidada, pero en la que empiezan a apreciarse algunas grietas:

- 1) en elementos tradicionalmente tenidos por inmutables. Es lo que ocurre, por ejemplo, con la tradicional apreciación de que no cabe apreciar la figura del delito continuado en el delito fiscal, doctrina sobre la que se aprecian recientes variaciones en los votos particulares formulados a la Sentencia referida, y

- 2) en la exclusión de la tipicidad en los casos en que *“el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente”* .

Hasta ahora teníamos por pacífico que el elemento subjetivo del ilícito tiene que estar presente tanto en la infracción como en el delito. Así lo sigue entendiendo el Tribunal Económico- Administrativo Central – Resolución de 20 julio 2017: *“deberá concurrir una conducta intencional y deliberadamente dirigida al fraude respecto de la que pueda acreditarse un grado suficiente de gravedad...”* - . El Tribunal Supremo exige, además, que el comportamiento del sujeto *“impida u obstaculice de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación”* circunstancia que, concluye , diferencia el delito de la mera infracción sancionada administrativamente.

La diferencia estribaba fundamentalmente en el umbral de punibilidad. Lo que dice el TS añade un evidente grado de incertidumbre sobre el propio elemento objetivo del tipo.

3. El Tribunal Supremo no admite la figura de la delegación y las consecuencias asociadas a la misma en el cumplimiento del deber fiscal.

En el ámbito doctrinal se ha afirmado la posibilidad de admitir la delegación en un tercero para que cumpla los deberes fiscales del delegante.

Señala Bacigalupo:

“La regla es clara: en tanto el cumplimiento del deber fiscal no requiere una acción «de propia mano», el deber fiscal puede ser cumplido a través de otro. Cuando se opta por esta forma de cumplimiento , el obligado fiscal originario da cumplimiento al deber y, por lo tanto, no obra antijurídicamente, si ha delegado el cumplimiento en una persona capacitada para ello.

Ante todo debemos señalar que en el derecho español la delegación es totalmente legal. Así lo estableció la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo

en STS de 26 de marzo de 1994, en la que se afirmó que «el ordenamiento jurídico reconoce valor exonerante de la responsabilidad a la delegación de la posición de garante, cuando tal delegación se efectúa en personas capacitadas para la función y que disponen de los medios necesarios para la ejecución de los cometidos que corresponden al deber de actuar». El art. 249 de la Ley de Sociedades de Capital, introducido por la L 31/2014, tiene el mismo fundamento que la STS de 26 de marzo de 1994. Las exigencias establecidas por la jurisprudencia citada y por el [art. 249 LSC](#) se satisfacen cuando el cumplimiento del deber fiscal es delegado en un asesor fiscal profesionalmente competente.

En el ámbito del delito fiscal del art. 305 CP esta delegación puede alcanzar, y de hecho alcanza, a los supuestos en los que el asesor fiscal no sólo asesora sobre el derecho fiscal aplicable, sino también a los que el asesor fiscal actúa como *representante voluntario del obligado fiscal en la presentación de las declaraciones correspondientes*.

El problema que se podría plantear en el caso del delito fiscal surge de su carácter de *delito especial propio*, lo que excluiría al *representante voluntario* del obligado fiscal del círculo de posibles autores del delito, en tanto éste no es el obligado fiscal. La jurisprudencia del Tribunal Supremo anterior a la reforma de 1983 no había considerado necesaria una autorización legal para extender la responsabilidad al representante. Era obvio, debe haber entendido el Tribunal Supremo, que la no punibilidad del representante equivalía a despenalizar el delito especial propio. Pero, esta solución ofrecía evidentes debilidades desde la perspectiva del principio de legalidad (art. 25.1 CE), al carecer de un apoyo claro en la ley penal. Las objeciones, sin embargo, están superadas desde la reforma introducida por la LO 8/1983.

Actualmente la extensión de la responsabilidad del obligado tributario al representante voluntario ya no es problemática, pues está expresamente contemplada en el art. 31 CP (actuación en nombre de otro). De esta manera, el legislador ha cubierto las objeciones basadas en el principio de legalidad que merecía la jurisprudencia anterior a 1983 para la actuación en nombre de otro. El art. 31 CP establece la responsabilidad del que *actúe*, es

decir: cuando él realice la conducta típica en nombre o representación legal o voluntaria de otro, aunque «no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

Pero, el asesor fiscal no tendría que ser siempre considerado sin más responsable, dado, por ejemplo, que también puede haber incurrido en alguno de los errores previstos en el [art. 14 CP](#). Asimismo parece claro que su conducta no será típica [es decir: será una conducta neutral, cuando su consejo se apoye en una interpretación de la ley fiscal aplicable, que sea sostenible por alguno de los métodos de interpretación de la ley reconocidos, aunque el texto legal interpretado admita otras interpretaciones].

En suma: el asesor fiscal no podrá ser responsabilizado como partícipe (inductor o cooperador), si su actuación no excede los límites de un ejercicio socialmente adecuado de su profesión (cuestión de las acciones neutrales). Tampoco podrá ser considerado autor cuando actúe como administrador, en nombre o como representante voluntario del obligado fiscal y siempre y cuando haya actuado sobre la base de una interpretación de la ley sostenible por alguno de los métodos interpretativos aceptables.

Este criterio ha sido establecido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo desde 1999 en relación con el concepto de *arbitrariedad* o *injusticia* de la sentencia, de la resolución judicial o de la resolución de un funcionario en asunto administrativo, de los delitos de prevaricación judicial ([art. 446 CP](#)) o de prevaricación de funcionario público ([art. 404 CP](#)). En realidad, es un criterio general que no agota su significación en los delitos de prevaricación, sino que es decisivo para todo hecho punible que tenga su base en una interpretación de la ley. Es evidente que el asesor fiscal da consejos técnicos, cuyo fundamento es una interpretación de la ley penal. En la medida en la que esa interpretación sea sostenible con los criterios aceptados de interpretación de la ley, su actuación debe ser considerada una *acción neutral* y, por esa razón, no será subsumible bajo el tipo penal

del delito fiscal del art. 305 CP.” (BACIGALUPO, E. “Cuestiones de la autoría y participación en el delito fiscal”. Diario La Ley, nº 8715, 4 marzo 2016.)

La posición del Tribunal Supremo es radicalmente contraria, como se refleja en la Sentencia que analizamos - 374/2017 - : no cabe *delegación*, al menos en el denominado *ámbito horizontal*:

“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 (codelinquencia).

En el primero de los casos la creación del riesgo por la empresa, con pluralidad de sujetos, generalmente relacionados entre si 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. del Código Penal.

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 del Código Penal 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 del Código Penal 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 del Código Penal 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.” (FD segundo. 2.2.)

4. La participación de terceros en la comisión del delito fiscal. Doctrina dominante: el asesor fiscal como cooperador necesario.

Tradicionalmente nuestro Tribunal Supremo ha calificado la conducta del Asesor fiscal que ha tenido un protagonismo decisivo en la consumación del delito como un supuesto de cooperación necesaria, más allá de los casos en que dicha conducta puede subsumirse en el tipo del cómplice o inductor. Entiende el Tribunal Supremo que no puede imputarse autoría como tal por cuanto el asesor fiscal no domina globalmente el hecho, sino una parte del mismo

Lógicamente, tendrán que concurrir todos los elementos que condicionan la posible calificación como cooperador necesario, sin que baste para ello la mera condición de asesor fiscal de un contribuyente .

En ocasiones, la denominada teoría de los bienes escasos sirve como fundamento de las condenas como cooperador necesario impuestas a

asesores fiscales en las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 julio 1999 y 16 de febrero de 2001.

En la primera considera el Tribunal que la participación del asesor tributario en los hechos es fundamental e imprescindible para el desarrollo de la defraudación, ya que sin sus conocimientos técnicos al alcance de pocas personas, no se hubiera podido llevar a cabo dada la gran complejidad de la operación. En la segunda se pone el acento en el hecho de que *"Se trata de una cooperación eficaz con efectiva transcendencia en el resultado final de la operación planeada, que si no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del Código Penal por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluíble en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo"*. En la misma línea, en la STS de 21 de diciembre de 2016 el asesor fiscal es condenado como cooperador necesario en el delito contra la Hacienda Pública y como autor en el delito de blanqueo de capitales.

No procede condena cuando, como en el caso resuelto por STS 30 de abril de 2003 , el autor de la defraudación tenía *"un amplio dominio de la actividad empresarial puesto que a la misma se había dedicado aquél durante toda su vida y con un notable éxito por cierto. Y si es lógica la inferencia del Tribunal de instancia según la cual el acusado conoció en todo momento el significado de las operaciones que realizó, bien por sí mismo, bien induciendo a otros a realizarlas, no lo es menos la de que tuvo plena conciencia de su ilicitud..."*. En definitiva, la participación del asesor fiscal era perfectamente suprimible, toda vez que sin ella el resultado hubiera sido el mismo.

El TS insiste en la responsabilidad del Asesor fiscal, como cooperador necesario, concluyendo - STS 494/2014, de 18 de junio - que:

«No es cierto que el delito fiscal sólo pueda ser cometido por el obligado tributario. Basta reparar en que esta Sala ha llegado a condenar como cooperador necesario de ese delito a un inspector de Hacienda que, participando en el plan ideado para llevar a cabo las defraudaciones (...) La misma idea aparece reflejada en otros precedentes que han estimado

cooperador necesario al asesor fiscal que planeó y diseñó la compleja operación de ocultación de beneficios (SSTS 1231/1999, 26 de julio y 264/2003, 30 de marzo). (...) La ley, en fin, no impide la punibilidad del extraneus en el delito propio del intraneus. Se admiten por consiguiente en este delito las diversas formas de participación —inductores, cooperadores necesarios, cómplices—. Se rechaza que este delito, por tanto, pueda ser cometido exclusivamente por el obligado tributario (STS 274/1996, 20 de mayo).»

Sólo en casos muy singulares se ha responsabilizado en concepto de autor al asesor fiscal, siempre que hubiera incumplido dolosamente su mandato sin conocimiento del representado (Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza 397/2009, de 31 de julio)

Esta es la doctrina dominante en el ámbito jurisprudencial, generalizada también en el ámbito de la denominada Jurisprudencia menor. (Sentencias de las Audiencias Provinciales de Madrid de 11 de abril de 2001 y Pontevedra de 4 de febrero de 2016) . Ámbito en el que se han producido algunos pronunciamientos singulares, como el contenido en la Sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja de 21 de octubre de 2015 , en que se condena al asesor fiscal como cooperador necesario, pese a la absolución de los obligados tributarios. Ante tan paradójica situación, el Tribunal señala: *"Los socios de "Residencial Virgen del Rocío" delegaron todas las gestiones económicas en su asesor financiero el Sr. Jesús Carlos, quien como señalábamos en el fundamento anterior, fue quien realizó la contabilización de la compraventa del inmueble, y también la elaboración de la liquidación del impuesto de Sociedades, con lo que tuvo una participación directa y efectiva en la defraudación a la Hacienda Pública, cumpliendo con ello todos los requisitos exigidos por el Código para ser considera como un autor por cooperador necesario".*

En otra Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de abril de 2013 (de la que, en casación se hace eco la STS de 11 de marzo de 2014) , el asesor fue condenado como cooperador necesario en delito contra la Hacienda Pública, señalando la Audiencia que " la STS 1159/2004, de 28-10, establece que "

existe cooperación necesaria cuando se colabora con el ejecutor directo aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido."

La no imputación del asesor fiscal es también clara en algunos casos. Así, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Huesca de 3 de julio de 2001 exime de toda responsabilidad penal al asesor fiscal que, participando en el traspaso de titularidad de una serie de bienes, desconocía que posteriormente esos bienes iban a ser embargados:

"...el hecho de que al asesor fiscal de los acusados no le dijeran que lo que verdaderamente buscaban era impedir que los acreedores pudieran trabar embargo sobre los bienes inmuebles, explica que tal asesor fiscal no haya compartido la legitimación pasiva de la acción penal con los acusados... ."

También la Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba , de 11 de mayo de 2010, absuelve al asesor fiscal y administrador de derecho, condenando por el contrario al administrador de hecho. La razón es clara:

"... no debe aceptarse que estemos ante un supuesto de asesoría propiamente dicha pues asesorar implica por definición dar consejo o dictamen y aquí lo que ha hecho el Sr. Bartolomé es poco más que llevar la contabilidad pero no de elaborarla desde su inicio ya que su misión era únicamente recibir lo que le mandaban desde la oficina de Neumeses, y con base a ello elaborar y presentar los correspondientes declaraciones, de cuyo contenido no puede responsabilizarse".

Por las mismas razones se pronuncian en sentido absolutorio las Sentencias de la Audiencia Provincial de Álava de 18 de julio de 2011 y la de Cádiz de 29 de noviembre de 2013. En esta última se pone de relieve la imposibilidad de la denominada imputación objetiva y la necesaria concurrencia de una conducta activa y dirigida a la consumación del delito. El asesor efectivamente prestó servicios profesionales para la sociedad, pero tan solo con ello no basta, es necesaria una actitud activa hacia el delito.

"No obstante, ello no significa que supiera que las facturas contabilizadas fueran falsas o mendaces ni implica de suyo participación en el fraude fiscal, toda vez que el sujeto tributario es el responsable de sus declaraciones fiscales independientemente de la sospecha, que no certeza, que el asesor fiscal pueda abrigar sobre la puesta en escena criminal del obligado, de

forma que solo cuando se haya producido una cooperación en el delito de forma activa, conociendo, incluso, induciendo o aconsejando sobre la mecánica delictiva podrá hablarse de responsabilidad criminal en el asesor, pero no cuando se limita a contabilizar facturas o a elaborar declaraciones tributarias sobre la base de los documentos o facturas que le son suministrados, sin que le sea exigible al menos penalmente una suerte de fiscalización o control de las voluntades o intenciones de aquéllos que se sirven de sus servicios profesionales”.

En definitiva, jurisprudencialmente prima la consideración del asesor fiscal como cooperador necesario , siempre y cuando concurren las circunstancias que propician tal calificación. Esta es también la tesis defendida por la mayoría de la doctrina científica. Valga por todos la acreditada opinión de Córdoba Roda:

“El significado de los términos de *defraudar eludiendo el pago de tributos* conduce a entender que dicha conducta la lleva a cabo el contribuyente tanto si personalmente confecciona la declaración , como si encarga a un asesor fiscal o a un apoderado que la confeccione y la presente. .. En cuanto a cuál debe ser la valoración de la conducta del asesor fiscal y del apoderado en el caso de que actúen a consciencia de la falsedad de la declaración que presentan, obviamente *no podrán ser calificados como autores*, por la razón de que en ellos no se da la condición requerida por el art. 305 del CP. De ahí que su conducta deba ser calificada como de *cooperación necesaria* en el delito contra la Hacienda pública, si bien concurrirá el supuesto de la circunstancia atenuante del art. 65.3, ya que se trata de un cooperador necesario en el que no concurre la condición, cualidad o relación personal que fundamenta la culpabilidad del autor. Los jueces o Tribunales podrán así imponer la pena inferior en grado a la señalada para el delito contra la Hacienda pública por el art. 305.” (“Comentarios al Código Penal. Parte General”, págs.. 366-367. Editorial M. Pons. 2011).

De acuerdo con Córdoba:

- a) Es preciso distinguir entre coautoría y cooperación necesaria : para ello no basta acudir a la teoría del dominio del hecho,

pues cada uno de los coautores por si carece del dominio del hecho – para lo que precisa la concurrencia de los restantes coautores - . *“El cooperador necesario, a diferencia del coautor, no asume una función para realizar el hecho en su conjunto, sino para prestar una contribución a un aspecto particular”*.(ob. cit. p. 357).

“El dominio del hecho únicamente se da en el autor aislado y en el conjunto de autores en la coautoría. No se da en cada uno de los coautores en si, ni tampoco en el autor mediato, ya que el instrumento – asesor fiscal, representante ... - puede decidir no llevar a cabo el hecho.” (ob. cit. p. 358).

b) “La cooperación ha de ser para un delito concreto.

Toda acción que no esté dirigida a contribuir a un determinado delito no constituye cooperación a los efectos del art. 28 C.P.” (ob. cit. p. 358).

c) La cooperación ha de ser necesaria. Esto la distingue de la complicidad.(ob. cit. p. 358)

Esto es lo que diferencia la cooperación necesaria de la complicidad.

Como se ha señalado *“lo que distingue al cooperador necesario del cómplice no es el dominio del hecho, que ni uno ni otro tienen, sino la importancia o relevancia de su aportación en la ejecución del plan del autor o autores.”* (Comentarios al Código Penal. Obra colectiva dirigida por Juan Saavedra Ruiz, en su día Presidente de la Sala Segunda del Tribunal Supremo. Ed. El Derecho. Madrid. 2011, p. 167).

En esa línea se manifiesta la STS 7 mayo 2003: “Esta Sala viene declarando que la diferencia entre la complicidad y la cooperación necesaria radica en la consideración de la *actividad del cómplice como secundaria, accesoria o auxiliar de la acción del autor principal, frente a la condición de necesaria a la producción del resultado de la conducta del cooperador necesario*” (citada en Córdoba, p. 358).

d) Cuándo es necesaria la cooperación?

“...La averiguación de si la cooperación era necesaria, debe ciertamente atender en un sentido concreto al planteamiento del sujeto individual, pero que ello no debe comportar el que actos cuya necesidad es puramente imaginaria en la mente del autor, atribuya a la cooperación el carácter de

necesaria. De operar así , se produciría una volatilización o dilución de la noción de necesidad, que no puede corresponderse al sentido de la Ley. Piénsese, por ejemplo, en la persona con creencias esotéricas que condiciona la ejecución a la opinión de un brujo. Situación, por supuesto, distinta será la de que el sujeto haga depender la decisión de realizar el hecho al asentimiento por parte del jefe de la organización. Naturalmente, en los casos en los que se estime que la cooperación es necesaria, la responsabilidad del cooperador requerirá que se lleve a cabo el acto a conciencia de su relevancia para la comisión del delito” (Córdoba, ob. cit. , p. 359).

- e) “La cooperación requiere la concurrencia de dolo: conciencia de que se contribuye, a través de una aportación necesaria, a la realización de un hecho delictivo por parte de otra persona.

Así lo expresa la jurisprudencia: la teoría del llamado doble dolo (integrado por el conocimiento y la voluntad de que otro realiza una acción u omisión delictiva... y por el conocimiento y la voluntad de que con la propia acción u omisión se está auxiliando de algún modo al autor material en su realización delictiva”). (ob. cit. p. 360/361).

- f) “Debe descartarse el que pueda llevarse a cabo una cooperación por imprudencia” (ob. cit. p. 361)

“Ante la posibilidad de que se entendiera que en la hipótesis de realización de una conducta que presenta las características de una imprudencia y que va seguida de la realización de un delito doloso por parte de otra persona, *lo que se da no es una cooperación, sino la realización de un delito de imprudencia...*” (Caso Vinader: periodista que publica datos de una serie de personas que luego son asesinadas por ETA. No hay relación de causalidad (calificada como un delito de imprudencia temeraria profesional) y el asesinato de esas personas.

- g) El tratamiento de la autoría y la participación en los delitos especiales propios debe atender a la vigencia de las normas sobre irretroactividad de la Ley penal (art. 2 CP) y extinción de la responsabilidad penal por el transcurso de los plazos de prescripción (arts. 130 y ss. CP)

En contra de esta doctrina se manifiesta con rotundidad Bacigalupo:

"... en tanto el delito fiscal sea entendido como un delito de infracción de deber, la distinción entre acción y omisión es considerada irrelevante. Aplicando la teoría de la *conditio sine qua non*, cuya formulación coincide prácticamente con el texto del art. 28 b) CP es evidente que *para omitir el cumplimiento de un deber ninguna ayuda es necesaria*.

En suma: *la distinción entre cooperación necesaria [art. 28, b)] e innecesaria (art. 29 CP) carece de sentido en los delitos de omisión y en los delitos de infracción de deber; consecuentemente en el delito fiscal toda participación en la forma de cooperación no será necesaria.*" (Ob. cit.)

5. Conclusiones.

Es obvio que hemos entrado en una nueva fase en la represión de las conductas contrarias a Derecho realizadas por Asesores fiscales. De ahí la procedencia de formular alguna observación sobre el contenido de tales conductas.

En primer lugar, y dada la evidente peligrosidad del ejercicio de la profesión y de las consecuencias asociadas al mismo, no está de más recabar del Legislador la precisión conceptual necesaria que impida agravar el ya de por sí grave problema. Ello es especialmente necesario en un ámbito en el que – como ocurre con los delitos contra la Hacienda Pública – nos encontramos ante normas penales en blanco, cuya recta intelección exige al Juez de lo penal aplicar y traer a instrucción el contenido de Leyes tributarias. Es obvio que cuando el asesor fiscal actúa de conformidad con una interpretación razonable de la norma no debiera plantearse problema alguno, toda vez que su acción debe calificarse como una acción neutral, lo que conlleva la inexistencia de dolo y la consiguiente inimputabilidad de su acción como cooperador necesario, como cómplice o como inductor. Punto este en el que juega un papel relevante el art. 14 del Código Penal y las consecuencias asociadas al mismo acerca de la concurrencia o no del error de tipo y del error de prohibición.

Lo que ha ocurrido en España con la obligación de declarar los bienes en el extranjero es justo un ejemplo de lo que no debe ocurrir en este ámbito. La

Ley que establece tal deber ha ido acompañada de una variedad de disposiciones del más variado fuste que han enturbiado sensiblemente la recta intelección de la norma. El resultado de todo ello ha sido, por lo demás, el requerimiento de la Comisión de la Unión Europea al Gobierno español para que explique el porqué de la normativa y, en su caso, modifique su alcance, con el fin de hacerlo compatible con el principio comunitario de libre circulación de capitales.

En segundo lugar, es cierto que en la doctrina de la Sala Penal del Tribunal Supremo se ha consolidado la inexistencia de continuidad delictiva en el delito fiscal, lo que no obsta a que se manifiesten ciertas discrepancias en dos votos particulares a la Sentencia del caso Messi.

En el recurso se instaba la apreciación de la continuidad delictiva, lo que permitiría atenuar el rigor de las penas, invocando al efecto el encaje de los hechos en el art. 74 del Código Penal. Se invocaba al efecto tanto la existencia de un procedimiento de declaración fiscal continuado en el tiempo, como la semejanza con lo que ocurre en los delitos contra el patrimonio.

Sin embargo, la mayoría del Tribunal entiende que no procede apreciar la continuidad delictiva, atendido tanto el tenor del art. 305.2 CP – “a efectos de determinar la cuantía... se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración...” –, como al principio de estanqueidad. Por lo demás, entiende el Tribunal que el principio de proporcionalidad – que propicia una reducción de la pena al igual que la procedente en caso de estimarse la existencia de un delito continuado – no se vulnera dado que las cuantías defraudadas son lo suficientemente importantes para que no quepa invocar la vulneración del principio de proporcionalidad.

Muchas incógnitas en una materia en la que tradicionalmente el principio de legalidad se había erigido en eje en torno al cual se apoyaban todas las decisiones judiciales. Han cambiado mucho las cosas en los últimos años. De una parte, el hecho de que la norma penal se remita a la norma tributaria obliga a ésta a una precisión que no siempre concurre. De otra, las cada vez más apremiantes necesidades recaudatorias obligan a la Administración Tributaria a cumplir con unos objetivos recaudatorios que,

en no pocas ocasiones, tienen que cumplirse a costa de sacrificar principios tradicionalmente tenidos por inmutables en el mundo del Derecho. La prejudicialidad penal y el non bis in ídem – repárese en el contenido de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de marzo de 2018 – asunto C- 524/15, Luca Menci – están siendo objeto de una reformulación que pugna no poco con el tradicional contenido de tales principios.

© Copyright Seast – Tutti i diritti riservati