

43

INCLUYE ACCESO
A LA VISUALIZACIÓN
ONLINE DEL FONDO
COMPLETO DE
LA REVISTA

HIS PRÆTIDE ET PRO

Revista

Diciembre 2018

43

Revista Penal

Diciembre 2018



Penal

Revista Penal

Número 43

Sumario

Doctrina:

- Sistemas nacionales de justicia, persecución de crímenes internacionales y principio de complementariedad. Especial referencia a algunas experiencias latinoamericanas, por *Kai Ambos y Gustavo Urquizo* 5
- Normalización VS. perversión: a propósito del concepto de pornografía infantil, por *Viviana Caruso Fontán* 25
- Medidas que afligen como penas. La inhabilitación para delincuentes sexuales para profesiones de contacto con menores, por *Cristina Fernández-Pacheco Estrada* 46
- Derechos fundamentales afectados en el uso de confidentes policiales, por *Adrián Nicolás Marchal González* 64
- Una lectura del artículo 1 del Convenio contra la Tortura y Otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanas o Degradantes, a la luz de la práctica de Comités Internacionales y la jurisprudencia de Tribunales internacionales, por *Antonio Muñoz Aunión y Glorimar Alejandra León Silva* 89
- Valor probatorio de la autoinculpación ante la policía, no ratificada ante el órgano judicial, por *Francisco Muñoz Conde* 102
- La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria, por *Fernando Navarro Cardoso* 116
- El primer paso fallido del Real Decreto-Ley 9/2018, de 3 de agosto, de medidas urgentes para el pacto de estado contra la violencia de género, por *Nieves Sanz Mulas* 137
- Personas especialmente vulnerables y personas indefensas en los delitos contra la vida humana independiente, por *José Luis Serrano González de Murillo* 156
- Stalking: el delito de acoso de acecho o predatorio (art. 172 ter cp). Problemas de delimitación del tipo penal en España, por *Patricia Tapia Ballesteros* 172
- The Law in the Process of Economic Globalization: Imperialism and Colonization of Legal Systems, por *Yú Wang* 195
- Dogmática funcionalista y política criminal: una propuesta fundada en los derechos humanos, por *Laura Zúñiga Rodríguez* 204

Sistemas penales comparados: Delitos contra la propiedad intelectual (Criminal Copyright infringement)..... 229

Jurisprudencia: La vinculación del juez a la ley y la reforma de los delitos contra la libertad sexual. Algunas reflexiones sobre el caso “La Manada”, por Francisco Muñoz Conde 290

* Los primeros 25 números de la Revista Penal están recogidos en el repositorio institucional científico de la Universidad de Huelva Arias Montano: <http://rabida.uhu.es/dspace/handle/10272/11778>



Universidad
de Huelva



UNIVERSIDAD
DE SALAMANCA



UCLM
UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA



UNIVERSIDAD
PABLO DE OLAVIDE



Arias Montano
Repositorio Institucional
de la Universidad de Huelva

tirant lo blanch

Publicación semestral editada en colaboración con las Universidades de Huelva, Salamanca,
Castilla-La Mancha, y Pablo Olavide de Sevilla

Dirección

Juan Carlos Ferré Olivé. Universidad de Huelva
jcferreolive@gmail.com

Secretarios de redacción

Víctor Manuel Macías Caro. Universidad Pablo de Olavide
Miguel Bustos Rubio. Universidad Internacional de La Rioja

Comité Científico Internacional

Kai Ambos. Univ. Göttingen
Luis Arroyo Zapatero. Univ. Castilla-La Mancha
Ignacio Berdugo Gómez de la Torre. Univ. Salamanca
Gerhard Dannecker. Univ. Heidelberg
José Luis de la Cuesta Arzamendi. Univ. País Vasco
Albin Eser. Max Planck Institut, Freiburg
Jorge Figueiredo Dias. Univ. Coimbra
George P. Fletcher. Univ. Columbia
Luigi Foffani. Univ. Módena
Nicolás García Rivas. Univ. Castilla-La Mancha
Vicente Gimeno Sendra. UNED
José Manuel Gómez Benítez. Univ. Complutense
Juan Luis Gómez Colomer. Univ. Jaume I^o
Carmen Gómez Rivero. Univ. Sevilla

José Luis González Cussac. Univ. Valencia
Borja Mapelli Caffarena. Univ. Sevilla
Victor Moreno Catena. Univ. Carlos III
Francisco Muñoz Conde. Univ. Pablo Olavide
Enzo Musco. Univ. Roma
Francesco Palazzo. Univ. Firenze
Teresa Pizarro Beleza. Univ. Lisboa
Claus Roxin. Univ. München
José Ramón Serrano Piedecabras. Univ. Castilla-La Mancha
Ulrich Sieber. Max Planck. Institut, Freiburg
Juan M. Terradillos Basoco. Univ. Cádiz
John Vervaele. Univ. Utrecht
Eugenio Raúl Zaffaroni. Univ. Buenos Aires
Manuel Vidaurri Aréchiga. Univ. La Salle Bajío

Consejo de Redacción

Miguel Ángel Núñez Paz y Susana Barón Quintero (Universidad de Huelva), Adán Nieto Martín, Eduardo Demetrio Crespo y Ana Cristina Rodríguez (Universidad de Castilla-La Mancha), Emilio Cortés Bechiarelli (Universidad de Extremadura), Fernando Navarro Cardoso y Carmen Salinero Alonso (Universidad de Las Palmas de Gran Canaria), Lorenzo Bujosa Badell, Eduardo Fabián Caparros, Nuria Matellanes Rodríguez, Ana Pérez Cepeda, Nieves Sanz Mulas y Nicolás Rodríguez García (Universidad de Salamanca), Paula Andrea Ramírez Barbosa (Universidad Externado, Colombia), Paula Bianchi (Universidad de Los Andes, Venezuela), Elena Núñez Castaño (Universidad de Sevilla), Carmen González Vaz (Universidad Complutense) Pablo Galain Palermo (Max Planck Institut - Universidad Católica de Uruguay), Alexis Couto de Brito y William Terra de Oliveira (Univ. Mackenzie, San Pablo, Brasil).

Sistemas penales comparados

Martin Paul Wassmer (Alemania)
Luis Fernando Niño (Argentina)
Alexis Couto de Brito y Jenifer Morales (Brasil)
Jiajia Yu (China)
Angie A. Arce Acuña (Costa Rica)
Elena Núñez Castaño (España)
Victor Lloyd y Theresa Griffiths (Estados Unidos)
Monica Roncati (Italia)

Manuel Vidaurri Aréchiga (México)
Sergio J. Cuarezma Terán (Nicaragua)
Carlos Enrique Muñoz Pope (Panamá)
Víctor Roberto Prado Saldarriaga (Perú)
Frederico de Lacerda da Costa Pino (Portugal)
Svetlana Paramonova (Rusia)
Volodymyr Hulkevych (Ucrania)
Sofía Lascano y Pablo Galain Palermo (Uruguay)

Jesús Enrique Rincón Rincón (Venezuela)

www.revistapenal.com

© TIRANT LO BLANCH
EDITA: TIRANT LO BLANCH
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia
TELF.: 96/361 00 48 - 50
FAX: 96/369 41 51
Email: tlb@tirant.com
<http://www.tirant.com>
Librería virtual: <http://www.tirant.es>
DEPÓSITO LEGAL: B-28940-1997
ISSN.: 1138-9168
IMPRIME: Guada Impresores, S.L.
MAQUETA: Tink Factoría de Color

Si tiene alguna queja o sugerencia envíenos un mail a: atencioncliente@tirant.com. En caso de no ser atendida su sugerencia por favor lea en www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa nuestro procedimiento de quejas.

Responsabilidad Social Corporativa: http://www.tirant.net/Docs/RSC_Tirant.pdf



La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria

Fernando Navarro Cardoso

Revista Penal, n.º 43. - Enero 2019

Ficha técnica

Autor: Fernando Navarro Cardoso

Title: The participation of the tax advisor in the crime of tax fraud

Adscripción institucional: Profesor Titular de Derecho Penal, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5316-3645>

Sumario: 1. Introducción. 2. Naturaleza del delito de defraudación tributaria. 3. El asesor fiscal como partícipe. 4. Concepto de asesor fiscal. 5. Los actos neutrales. 5.1. Acercamiento desde la doctrina. 5.2. Recepción por la jurisprudencia. 6. Delimitación de la participación criminal. 6.1. Grupos de casos. 6.2. La cuestión temporal. 6.3. Inexistencia de responsabilidad por conocer. 6.4. Inexistencia del deber de comunicar. 6.5. El asesoramiento erróneo. 7. Cuestiones de penalidad. 8. Conclusiones. Bibliografía.

Summary: 1. Introduction. 2. Nature of the crime of tax defraudation. 3. The fiscal advisor as partícipe. 4. Concept of fiscal adviser. 5. The neutral acts. A) Approach from the doctrine. B) Reception by the jurisprudence. 6. Delimitation of criminal participation. A) Groups of cases. B) The temporary question. C) No responsibility to know. D) Absence of the duty to communicate. E) The wrong advice. 7. Penalty issues. 8. Conclusions. Bibliography.

Resumen: El trabajo analiza el deslinde entre el ejercicio lícito de la actividad profesional del asesor fiscal y el nacimiento de su responsabilidad penal por la contribución al delito de defraudación tributaria que realiza el asesorado, el deudor tributario. La cuestión gira en torno a los llamados “actos neutrales, cotidianos o profesionalmente adecuados”, delimitados en sede de tipicidad objetiva, su tratamiento doctrinal y jurisprudencial.

Palabras clave: delito especial propio, participación, asesor fiscal, actos neutrales.

Abstract: This article analyzes the delimitation between a lawful exercise of the professional activity of a tax advisor and the criminal liability based on his or her participation in the tax fraud offence committed by his or her client, the tax debtor. The main focus is laid on the so called “neutral” conducts, whose legal effect must be taken into account as an objective definitional element of the crime. This work deals with the treatment of this issue by the legal scholarship and the jurisprudence.

Key words: special offence, criminal involvement, tax advisor, “neutral” conducts.

Rec: 27/10/2018 **Fav:** 04/11/2018

1. Introducción

El objeto del presente trabajo es el análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal por su participación, en sentido estricto, en un delito de defraudación

tributaria previsto en el art. 305 CP; es decir, por su contribución al delito que otro comete, bien como inductor, como cooperador necesario o como cómplice. De hecho, bien puede convenirse en que el asesor fiscal puede ser el partícipe prototípico de un fraude fiscal.

El art. 305 CP dispone, en su apartado primero:

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

La condena a asesores fiscales como partícipes en fraudes tributarios no es, desde luego, un tema nuevo. La peculiaridad criminológica es que, hasta no hace muchos años, eran llamados en el marco de unas actuaciones de comprobación e investigación en un procedimiento de inspección tributaria. En algunos casos “acompañaban” al deudor tributario en el procedimiento penal, en tanto eran también imputados por su participación en un delito de defraudación tributaria. De hace un tiempo para acá, por el contrario, se tiene cuando menos la percepción de que se ha incrementado notablemente su presencia en los procedimientos penales por estos delitos contra la Hacienda Pública¹.

Dicho lo anterior, se hace necesario poner de manifiesto que el asesoramiento tributario no es, desde luego, una actividad criminal, sino el ejercicio profesional lícito de una profesión que pretende que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias, eso sí, al menor coste posible. Precisamente por ello, antes de abordar los supuestos en los que el asesor abandona

su posición lícita, es imprescindible aclarar extremos como quién puede cometer este delito o qué se entiende por asesor fiscal.

2. Naturaleza del delito de defraudación tributaria

I. De los distintos criterios clásicos para clasificar los delitos, uno de ellos es atendiendo al sujeto activo, el cual permite distinguir entre delitos comunes y delitos especiales: los primeros son aquellos que puede realizar cualquiera, mientras que los segundos se caracterizan por exigir una cualidad o condición subjetiva, de suerte que sólo pueden ser autores aquellos sujetos en quienes concurren dichas exigencias personales. En síntesis, en los delitos especiales el autor es un sujeto cualificado.

Para un sector de la doctrina, el delito de defraudación tributaria es un delito común. Una de las razones fundamentales es político-criminal, y la otra dogmática. La primera es que conformándolo como delito común se evitan las lagunas de impunidad que puede propiciar la exigencia de cualidades en el autor. La segunda es que el tipo previsto en el art. 305 CP alude al autor como “el que”, fórmula tradicional empleada en el Código Penal para referirse al autor genérico propia de esta categoría de delitos. De resultas, el tipo no exige que la defraudación recaiga sobre “sus” tributos².

Por el contrario, para otro sector de la doctrina, mayoritario, y para la jurisprudencia, de manera pacífica³, se trata de un delito especial, en concreto, de un delito especial propio, en tanto no solo se exige una específica característica para poder ser autor, ser el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, sino que, además, no se prevé un delito común para el caso de que no se reúna tal cualificación.

1 Vid., últimamente, con la sola vocación de ilustrar la percepción social, Del Rosal, P.: “Los asesores fiscales se rebelan contra su «criminalización»”, *Diario El País*, 20 de mayo de 2018 [en línea: www.elpais.es; último acceso: noviembre de 2018]; Manso Chicote, C.: “Asesor fiscal, ¿una profesión de alto riesgo?”, *Diario ABC*, 30 de mayo de 2018 [en línea: www.abc.es; último acceso: noviembre de 2018].

Más allá del interés mediático actual a partir del conocido como caso “Messi”, se constata que la preocupación intensa por las responsabilidades penales arranca en España en torno a unos diez o quince años atrás, llegando hoy a cotas de desasosiego, según transmiten las entidades que los agrupan. Vid., al respecto, ya Robles Planas, R.: “Riesgos penales del asesoramiento jurídico”, *Diario La Ley*, nº 7015, 2008, p. 1; Silva Sánchez, J.M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, p. 79 y 80. Cfr., una perspectiva contrapuesta, de la mano de dos Abogados del Estado, en Francisco Blanco, D.; Cabrera Galeano, M.: “El delito contra la hacienda pública y el asesor fiscal”, *Abogados del Estado*, cuadernillo jurídico, nº 46, 2018, pp. 2 y ss.

2 Vid. Aparicio Pérez, J.: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 64 y ss., 67 y 68. De igual modo, vid. Pérez Royo, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1986, pp. 80 y ss.; Merino Jara, I.; Serrano González de Murillo, J.L.: “La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional”, *Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública*, nº 233, 1994, pp. 994 y ss.

Mestre Delgado, E.: “Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en C. Lamarca Pérez (coord.), *Delitos. La parte especial del Derecho penal*, Dykinson, Madrid, 2016, sostiene que se trata de una infracción especial (p. 556), si bien advierte que, “a la vista de la jurisprudencia que posibilita la participación de *extranei* en los delitos especiales, se aplican los arts. 28 y 29 del Código, sin ninguna nota de especial consideración” (p. 557).

3 Así lo apunta la doctrina especializada. Vid., por todos, Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 177; Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 636; Silva Sánchez, J.M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., pp. 53 y ss., 65 y ss.

Las razones para ese entendimiento son de diversa consideración, pero fundamentalmente una: a pesar de que el tipo previsto en el art. 305 CP comience refiriéndose a un genérico “el que”, a continuación se introduce, vía conducta típica, una delimitación axiológica del título de imputación personal: solo puede ser autor el que eluda el pago de tributos, obtenga de modo indebido una devolución o también indebidamente disfrute de un beneficio fiscal. Y todas estas conductas solo pueden ser normativamente imputables a aquel que ostente la condición de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, que, como regla general, será el propio contribuyente.

Dos matizaciones requiere al anterior afirmación. La primera es que la legislación tributaria prevé otros obligados tributarios distintos del contribuyente, los cuales también pueden ser autores del delito (arts. 35 y ss. LGT). En concreto, siguiendo a Ferré Olivé, son: el sustituto del contribuyente, el resto de sujetos obligados tributarios (v.gr., los retenedores, sujetos obligados a realizar los pagos a cuenta, y los sucesores), así como, en el ámbito aduanero, el obligado al pago del importe de la deuda aduanera⁴. La segunda es que también puede ser autor el que actúe en nombre del obligado tributario ex art. 31 CP⁵.

II. La categoría de los delitos especiales se concretiza más distinguiendo entre delitos especiales de infracción de deber, de dominio y de naturaleza mixta. De modo harto sintético puede decirse que los primeros se caracterizan porque se ubica en la posición de autor aquel al que se le puede imputar objetivamente el hecho en tanto infringe un deber. En el caso que nos ocupa, autor es aquel que infringe el deber personal extrapenal (de carácter institucional) de cumplir con sus obligaciones tributarias. Los segundos son aquellos en los

que la posición de autor viene fundada en su capacidad material para dominar la fuente de menoscabo del bien jurídico-penal protegido⁶ (se le imputa objetivamente el resultado en cuanto domina dicha fuente generadora del riesgo jurídicamente desaprobado, materializado en el resultado, en este caso, perjuicio para la Hacienda Pública). Los delitos especiales de naturaleza mixta son aquellos que tienen un componente de infracción de deber y un componente de dominio: es requisito necesario, en tanto elemento típico, la infracción de un deber extrapenal específico, pero no suficiente para la conformación agotadora del injusto, que demanda la atribución —imputación— de responsabilidad a quien domina materialmente la indemnidad del bien jurídico-penal protegido —quien crea o incrementa el riesgo de menoscabo de éste dentro del ámbito de la norma—. Es el caso, para Martínez-Buján Pérez, del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 305 CP⁷. De modo resumido, su razonamiento es: por un lado, en tanto no está previsto un tipo omisivo independiente, el tipo permite la comisión activa y omisiva, donde ambas modalidades comparten los mismos elementos típicos. A ello se suma que el deber extrapenal no es intransferible, de suerte que, al amparo del art. 31 CP, cabe castigar al sujeto no cualificado que ejerce de administrador de hecho y que realiza la conducta típica defraudatoria con pleno dominio del hecho⁸.

Ferré Olivé se adhiere a la tesis de Martínez-Buján. Parte de la caracterización de Roxin de los delitos especiales como delitos de infracción de deber⁹. Llevada al delito de defraudación tributaria implicaría que el obligado tributario siempre sería autor en tanto se produce una violación del deber tributario que pesa sobre él, cualquiera que sea su intervención en el hecho delictivo, y aun cuando no lo domine. Por el contrario, el

4 Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 184.

5 Art. 31 CP: “El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

6 Sobre el bien jurídico-penal protegido en este tipo penal, vid. Navarro Cardoso, F.: “Problemas de prescripción del delito de defraudación tributaria (regularización y beneficios fiscales sometidos a requisitos futuros)”, *Revista General de Derecho Penal*, nº 24, 2015, pp. 3 y ss.

7 Vid. Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 5ª edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 311 y ss., 318 y ss.; Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, cit., pp. 643 y ss., 645. Vid., igualmente, Silva Sánchez, J.M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., 70 y ss.; Torres Cadavid, N.: “La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuar en nombre de otro”, *Nuevo Foro Penal*, nº 90, 2018, p. 83. Cfr., formulando una crítica a esta construcción, Feijoo Sánchez, B.J.: “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, en M. Bajo Fernández (dir.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*, Ramón Areces, Madrid, 2007, pp. 114 y ss. Vid. también Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2ª edic., Wolters Kluwer, Hospitalet de Llobregat, 2016, pp. 137 y ss., considerándolo un delito especial de dominio.

8 Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, cit., pp. 637, 645 y 646.

9 Roxin, C.: *Täterschaft und Tatherrschaft*, 9ª edic., Walter de Gruyter, Berlin, 2016, pp. 352 y ss., citado por Ferré (vid. nota siguiente).

sujeto no cualificado siempre será partícipe aunque posea el dominio del hecho, dado que no puede infringir un deber que a él no le incumbe. Frente a ello, arguye, con perspicacia, que si todos los delitos especiales son delitos de infracción de deber, ésta agotaría el injusto, sin necesidad de afectación del bien jurídico-penal protegido, cuando el hecho lesivo para el objeto jurídico puede estar materialmente dominado por otro, precisamente el que actúa en nombre del obligado tributario¹⁰.

3. El asesor fiscal como partícipe

I. La autoría no es la única forma de intervenir activamente en la comisión de un hecho delictivo, pues también lo hacen los partícipes, los que contribuyen a que otro pueda cometerlo. Dicho de otro modo, sujeto activo del delito es el autor y es el partícipe¹¹.

Aclarado lo anterior, claro que el asesor fiscal puede ser autor, pero no en su condición de tal. Es el caso cuando actúa en nombre de otro, v.g.r., como representante de la persona física, dominando el hecho, o cuando actúa como administrador de hecho o de derecho de la persona jurídica, también con dominio del hecho —dominio social—¹². En estos casos, es obvio que responde penalmente, pero no por ser asesor fiscal, sino por ocupar la posición de obligado tributario (delito especial de infracción de deber) teniendo el dominio del hecho (delito especial de dominio); lo que conduce, como apunté más arriba, a considerar el delito de defraudación tributaria delito especial de naturaleza mixta. Esto nos sitúa en el ámbito del art. 31 CP, las actuaciones en nombre de otro, lo que no es objeto de atención en el presente trabajo.

Conviene, en todo caso, salir al paso de la propuesta de Choclán Montalvo —al albur de su consideración

del delito de defraudación tributaria como delito especial de dominio—, de erigir en autor (mediato) al *extraneus* —en nuestro caso, el asesor fiscal—, cuando asume el dominio material del hecho, siempre que el *intraneus* —el obligado tributario— sea un instrumento no doloso¹³. El principal inconveniente de esta solución es que, como bien advierte Ferré Olivé, la condición de sujeto cualificado “no se alcanza exclusivamente con criterios materiales sino también formales, respetando así el principio de legalidad penal y la interdicción de la analogía *contra reo*”¹⁴. Como dice la conocida STS 539/2003, de 30 de abril, citada también por Ferré,

“el delito contra la Hacienda Pública está legalmente configurado como un tipo especial propio en tanto su autor tiene que tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto cuyo pago se elude... No pudo ser autor, ni directa ni indirectamente, de los delitos que pudieron haber cometido los otros acusados omitiendo el pago de las cuotas tributarias que a cada uno de ellos correspondía”.

II. Fuera de esos casos, excepcionales por lo demás¹⁵, en tanto delito especial propio, el asesor fiscal, extraño a la relación jurídico-tributaria (*extraneus*), solo puede actuar como partícipe. Dicho de otro modo, como no está previsto un delito común susceptible de ser realizado por cualquiera, y su actividad, como su propio nombre indica, es de asesoramiento, no realiza el tipo, ni pesa sobre él ningún deber ni lo domina, siendo la vía de la participación su única fuente generadora de responsabilidad penal.

Conviene advertir también que, en primer lugar, siguiendo la teoría de la accesoriedad limitada en la participación, el autor debe realizar, cuando menos en grado de tentativa, el tipo de injusto (hecho típicamente antijurídico, sin exigir que sea culpable) contenido

10 Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 182. Se adhiere igualmente, entre otros, Gómez Martín, V.: “La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos”, *La Ley Penal*, n.º 73, 2010, p. 8.

11 Aun cuando normativamente no cabe en el Derecho Penal español el concepto unitario de autor, pues los arts. 28 y 29 CP regulan formas de autoría y de participación, la configuración desmesurada del ámbito típico de algunos delitos conduce a un concepto extensivo de autor que materialmente proyecta un concepto unitario. Es el caso, por ejemplo, del delito de blanqueo de capitales (art. 301 CP), tal como reconoce la propia jurisprudencia (STS 974/2012, de 5 de diciembre), o del delito de financiación del terrorismo [vid. Navarro Cardoso, F.: “El delito de financiación del terrorismo en el Código Penal español (art. 576)”, en J.C. Ferré Olivé, A.I. Pérez Cepeda (dir.), *Financiación del terrorismo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 79 y ss.]; obvia esta conclusión, por otro lado, en tanto reproduce la conducta del delito de blanqueo.

12 Vid., respecto de la cláusula del actuar en nombre de otro en este ámbito, Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, cit., pp. 550 y ss.; Torres Cadavid, N.: “La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuar en nombre de otro”, *passim*.

Dejo constancia de que no he podido acceder, por circunstancias sobrevenidas, a la obra del Prof. Gracia Martín, de ineludible cita y lectura, en esta materia, *El actuar en nombre de otro en Derecho Penal*, Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1985 (t. I) y 1986 (t. II). Si acaso, dejar apuntado que hay dos formas de hacer una buena biblioteca: una es no devolviendo los libros prestados, y la otra es no prestando libros.

13 Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, cit., p. 139.

14 Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 192.

15 Martínez-Arrieta Márquez de Prado, I.: “El papel del asesor tributario en el procedimiento penal. Comentarios a la sentencia del caso Messi”, *Diario La Ley*, n.º 9022, 2017, p. 4, se refiere a “casos muy puntuales”.

en el art. 305 CP; y, en segundo lugar, se mantiene la unidad del título de imputación, de modo que responda como partícipe del delito de defraudación tributaria que el autor comete¹⁶. En todo caso, la participación del asesor debe ser dolosa, debe saber que está contribuyendo a que otro defraude a la Hacienda Pública, y debe querer hacerlo¹⁷.

Cuestión distinta son los supuestos en los que, como consecuencia de la mencionada teoría de la accesoriidad limitada en la participación, queda impune la conducta dolosa del asesor inductor o cooperador cuando la defraudación no es típica. Queralt Jiménez sostiene que se trata de una laguna de impunidad político-criminalmente inaceptable, motivo por el cual propugna la creación de un tipo autónomo de cooperación en sede de fraude fiscal, independiente de la punición de la conducta del que elude su obligación tributaria, e independiente también de la repercusión de su actuación defraudatoria, sea en sede tributaria o penal¹⁸.

En definitiva, no hay inconvenientes dogmáticos en que pueda hacerlo a título de inductor, de cooperador necesario o de cómplice.

III. En los casos de sentencia condenatoria, el asesor suele responder a título de cooperador necesario. Éste se caracteriza por efectuar un aporte causal doloso a la producción del resultado perjudicial para la Hacienda Pública. Tiene que tratarse de contribuciones esenciales, sin las cuales el delito no se habría efectuado, reza el art. 28 b) CP, pero sin poseer el dominio del hecho (elemento caracterizador de la autoría, como ya he dicho). Lo normal es que sean anteriores a la defraudación, y pueden ser materiales (v.gr., aportar facturas falsas) o intelectuales (v.gr., diseñando la arquitectura

defraudatoria). En la medida en que es objeto de tratamiento específico más adelante, pues deben diferenciarse claramente las actividades profesionales lícitas (actos neutrales) de los comportamientos punibles, allí me remito.

En los supuestos de aportaciones causales dolosas pero no esenciales para la comisión de la defraudación, el asesor responderá como cómplice. La distinción entre la cooperación necesaria y la no necesaria no es siempre sencilla de efectuar, más allá de acoger, como parece que hace por igual la jurisprudencia últimamente, la “teoría de los bienes escasos”¹⁹. Es por todos conocido que, no obstante ello, a ésta, en nombre de la imperiosa “justicia del caso concreto”²⁰, todas las posibles soluciones le sirven, como si todas necesariamente tuviesen que coincidir en sus respuestas, aunque bien es cierto que, en ocasiones, es indubitado que así es. Solo a título de ejemplo cito la STS 774/2005, de 2 junio:

“Cualquiera que sea el criterio dogmático utilizado para delimitar la intervención a título de cooperación necesaria respecto de la autoría (criterios que la Sala de lo Penal del TS viene conjugando sin adscripción concreta a ninguno de ellos en exclusividad, por más que exista tendencia hacia la teoría de los bienes escasos)”.

La jurisprudencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo acoge, en general, de modo claro la construcción bifronte del sujeto activo del delito. Puede citarse, en sede de ejemplo, la STS 494/2014, de 18 junio.

Cuestión bien distinta ocurre cuando se condena a un asesor como autor interviniendo como cooperador necesario, aun no actuando en representación del obligado tributario, ni ser su administrador de hecho

16 Vid., como aproximación, Ferré Olivé, J.C.: “Autoría y participación”, en Berdugo Gómez de la Torre, I. et al., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 3ª edic., Ediciones Experiencia, Barcelona, 2016, pp. 370 y ss. Recuerda Silva Sánchez, J.M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 54, nota 44, que lo indiscutido es la unidad del título de imputación en los delitos especiales propios, que es nuestro caso, estando abierta la discusión en relación con los delitos especiales impropios.

17 En el mismo sentido, Orts Berenguer, E.; González Cussac, J.L.: *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 5ª edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 302. Admite la participación imprudente Mir Puig, S.: *Derecho Penal. Parte General*, 10ª edic., Reppetor, Barcelona, 2016, p. 413.

18 Queralt Jiménez, J.J.: *Derecho penal español. Parte especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 847; tesis que desarrolla en “Colmar una laguna”, *Cinco Días* [prensa], 6 de mayo de 2002 [en línea: www.cincodias.com; último acceso: noviembre de 2018]. Aunque no es éste el momento ni el lugar oportuno para reflexionar sobre la propuesta formulada, y siendo varias las consideraciones que me sugiere, de entrada no alcanzo a identificar la lesividad material de la conducta, cuando dogmáticamente se corresponde con un acto preparatorio, que, a primera vista, ni pone en peligro abstracto el bien jurídico-penal protegido capacidad recaudatoria de las Haciendas públicas, que es, siguiendo con su opinión, el objeto jurídico tutelado por los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (p. 843). Y tampoco puede pasarse por alto, desde el mismo punto de vista de la lesividad u ofensividad, que la propuesta del mencionado autor alcanza incluso a los supuestos de defraudación administrativa, esto es, la no constitutiva de delito por cuanto la cuota defraudada es inferior a los ciento veinte mil euros.

19 No obstante, vid., *in extenso*, López Peregrín, M.C.: *La complicidad en el delito*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, *passim*.

20 Absolutamente imprescindible, desde luego. De entrada, por mandato constitucional, pues el art. 9.3 CE, que consagra el principio de legalidad y proscribela arbitrariedad de los poderes públicos. En todo caso, por las exigencias político-criminales que conforman y delimitan el Derecho Penal propio de un Estado social y democrático de Derecho sustentado sobre el respeto a los derechos humanos; esto es, por exigencia de los principios de legalidad, proporcionalidad y culpabilidad. En este contexto se explica el art. 72 CP, que compele a los jueces y tribunales a motivar la pena en concreto que se impone.

o derecho, y sin condena al deudor tributario. Cito al respecto la SAP La Rioja, Sección 1ª, 446/2005, de 21 de octubre. Una sociedad no tributa por el impuesto de sociedades por el beneficio obtenido en la compraventa de un inmueble de su propiedad. El único condenado es el asesor de la sociedad. Y dice en los fundamentos de derecho:

“Siendo por otra parte clara la jurisprudencia en cuanto a la posibilidad de que el asesor sea considera como autor del delito de defraudación tributaria, *siempre y cuando su participación fuese imprescindible para la comisión del hecho*, entre otras Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1999, donde se establece que «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»”.

Y añade en el párrafo siguiente la fundamentación de su condena, como cooperador necesario:

“No hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva trascendencia 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-condenado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, si supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido*, incluye por lo tanto en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo”²¹.

Más allá del matiz de considerarlo autor por cooperación, lo que en sí mismo podría entenderse como una simple incorrección lingüística (a la que puede entenderse que avoca la propia construcción del art. 28 CP), si se identifica y condena, en su caso (pues podría concurrir, *v.gr.*, un error de prohibición invencible), al deudor tributario/autor del delito, y se acreditan los requisitos fácticos y normativos para la condena como partícipe, digo, más allá de ese matiz, nada habría que objetar. Pero en el siguiente fundamento se lee:

QUINTO. En el último de los motivos del recurso se centra en la imposibilidad de condenarle como cooperador necesario, cuando en este caso no ha sido juzgado y condenado el representante legal del obligado tributario, por considerar que la falta de hecho típico y antijurídico del autor, determina la posibilidad de condenar al cooperador necesario.

El motivo debe ser desestimado, resulta probado que en este caso, los socios de “...” delegaron todas las gestiones económicas en su asesor financiero el Sr..., 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 Socieda-

des, 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 considerada como un autor por cooperador necesario”.

Al margen de poder entrar, en efecto, en la alegada vulneración de principios procesales básicos, la gestión económica de la compraventa, y su gestión contable y fiscal, lo convierten en autor, aunque su conducta “no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del Código Penal por no ser el acusado-condenado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria”, ni hay la más mínima referencia motivacional respecto de un actuar en nombre de otro. Es obligado advertir que nada se dice tampoco en la sentencia acerca de que, por ejemplo, el deudor tributario esté incurso en otro procedimiento penal, o que hubiese fallecido.

Cito de igual modo la SAP Las Palmas, Sección 2ª, 35/2016, de 11 de febrero, que por su elocuencia reproduce, y que se cometa por sí sola:

CUARTO. Sentado lo anterior, sostiene en su recurso el Sr... [abogado y asesor fiscal] que su actuación no es típica, ya que *pese a acordarse la transformación de las actuaciones en Procedimiento Abreviado como cooperador necesario fue finalmente condenado como autor penalmente responsable*. Considera que en ningún caso el recurrente puede ser reputado autor, lo que estaría reservado para los obligados al pago y, en segundo lugar, afirma que nadie puede ser condenado por su participación en un hecho en una forma distinta de la que fue acusado, cuando el recurrente ha sido siempre nombrado a título de cooperador necesario. El motivo debe ser también desestimado. El artículo 28 del Código Penal dispone que son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven de instrumento. También se consideran autores: b) los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no habría efectuado, debiendo tener en cuenta que además, en el presente caso, es el Sr... quien *ostentaba la representación del Sr... ante la administración tributaria*. En relación a su responsabilidad en el delito enjuiciado, ha señalado al respecto el Tribunal Supremo (494/14, 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, evitó el descubrimiento de las bases ocultas fraudulentamente, extendiendo en las actas suscritas el «conforme» pese a las irregularidades tributarias que habían sido detectadas* (cfr. STS 17/2005, 3 de febrero (RJ 2005, 1836)). La misma idea aparece reflejada en otros precedentes que han estimado cooperador necesario al asesor fiscal que planeó y diseñó la compleja operación

21 Las cursivas de estos dos párrafos no están en el original.

de ocultación de beneficios (cfr. SSTs 1231/1999, 26 de julio (RJ 1999, 6685) y 264/2003, 30 de marzo)).

Por lo expuesto, *el cooperador necesario es por disposición legal «autor», por lo que ninguna infracción del principio acusatorio se ha producido que conlleve indefensión para el condenado. Sentado lo anterior, el Sr... debe responder, como autor de la referida infracción penal, tanto de las penas que el tipo prevé para los autores, como de la responsabilidad civil que se deriva de la comisión del ilícito penal*, al disponer el artículo 116 del Código Penal la responsabilidad civil de toda persona criminalmente responsable, si del hecho se derivaren daños o perjuicios, como sucede en el presente caso, y todo ello al margen de la supuesta ausencia de beneficios invocada por ambos recurrentes²².

4. Concepto de asesor fiscal

No puede demorarse más en el presente trabajo clarificar el concepto de asesor fiscal. De entrada, porque en el caso de que exista una norma que lo especifique, la tarea de delimitar su responsabilidad penal se torna, al menos *prima facie*, menos compleja: se trataría de una labor de subsumción del supuesto de hecho —su actuación concreta— en la norma que refiera lo que puede hacer, y por exclusión, lo que no puede hacer.

El problema surge, precisamente, por la inexistencia en España de un estatuto jurídico del asesor que regule la actividad y defina los actos propios de la profesión. Ciertamente ha habido intentos en ese sentido, caso del Borrador de Proyecto de ley de regulación del Gestor Tributario²³, pero que no han fructificado. Solo existe una mención a ellos en el art. 37.5 letra e) del derogado Reglamento General de Inspección de Tributos²⁴, donde se decía lo siguiente: “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”.

El citado reglamento ha sido sustituido por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos

de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos²⁵. No obstante, en éste se guarda un silencio absoluto acerca de lo que deba entenderse por asesor, a pesar de haber tenido varias oportunidades para ello en sus sucesivas actualizaciones, la última en el año 2017²⁶; y ello pese a que le atribuye a las asociaciones profesionales de asesores fiscales la consideración de sujetos de la colaboración social en la aplicación de los tributos (art. 79.1), y, en este marco, se reconoce el derecho del obligado tributario a intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal (art. 112.7)²⁷.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AE-DAF), probablemente la asociación más representativa del sector, que reúne a titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente, al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, según reza su web²⁸, fija unos requisitos para el ingreso en la misma (art. 6 de sus Estatutos), entre los que destaca, como acabo de apuntar, la exigencia de una formación universitaria. La pertenencia a la misma puede ser como asociado ejerciente (los cuales, a tenor del art. 7 de los citados Estatutos, deben tener por actividad habitual y principal el asesoramiento tributario y contar con, con carácter general, una experiencia de, al menos, tres años en el ejercicio de la profesión, ya sea por cuenta propia, o por cuenta ajena en un despacho profesional dedicado al mismo) o asociado no ejerciente, el cual debe ser, en todo caso, un especialista en Derecho tributario (art.8).

No obstante lo anterior, no puede dejar de advertirse que existen en España varias asociaciones que integran a asesores fiscales, pero con una disparidad de criterios entre unas y otras, que pone de relieve la dificultad de homogeneización de su regulación, tal como la propia doctrina tributarista advierte²⁹.

Tomando en consideración lo dicho, destaco tres notas características³⁰: 1. Es un profesional especializado

22 Las cursivas no están en el original.

23 Vid. unos comentarios al mismo en Martínez-Carrasco Pignatelli, J.M.: *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Ederesa, Madrid, 2004, pp. 1 y ss. [texto en línea]. Vid., igualmente, Merino Jara, I.; Serrano González de Murillo, J.L.: “La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional”, cit., pp. 984 y ss.

24 Real Decreto 939/1986, de 25 de abril. BOE nº 115, de 14 de mayo.

25 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. BOE nº 213, de 5 de septiembre.

26 Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre. BOE nº 317, de 30 de diciembre.

27 El acuerdo de colaboración autoriza a los profesionales dedicados habitualmente a prestar servicios de carácter tributario e integrados en las asociaciones de asesores fiscales a presentar declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, así como a realizar las actuaciones permitidas, en materia de colaboración social, en representación de terceras personas.

28 En línea: www.aedaf.es; último acceso: noviembre de 2018.

29 Vid. Sánchez Pedroche, J.A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, p. 557, citado por Adame Martínez, F.: “Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 100, 2013, p. 59, nota 3.

30 Vid., *in extenso*, Pont Clemente, J.F.: “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 63, 2003, pp. 72 y ss.

en legislación tributaria. 2. Puede ocupar distintos roles, desde el asesoramiento en sentido estricto (planificación fiscal del contribuyente), incluyendo el acompañamiento técnico de su cliente ante la Administración tributaria, hasta funciones de gestión, representación y defensa, sobre las que luego volveré. 3. Actúa como asesor externo o interno; esto es, como trabajador por cuenta propia o ajena.

Lo cierto es que no existiendo unos parámetros legales, debe acudirse a otros criterios que coadyuven a delimitar la licitud y la ilicitud de sus actuaciones en su quehacer profesional. En esta línea, destacan, sobremanera, los llamados “actos neutrales, cotidianos o profesionalmente adecuados”, pues, en apretada síntesis, en caso de duda sobre la relevancia penal de su comportamiento, quedará excluido si entra dentro de esta categoría.

5. Los actos neutrales

A) Acercamiento desde la doctrina

I. De la participación punible hay que excluir los actos de asesoramiento que se encuentran dentro del ejercicio de la profesión de asesor fiscal, que normalmente consiste en un asesoramiento técnico, aunque su rol no se agota aquí, pues también puede desempeñar otros, como en muchas ocasiones sucede, de gestión y/o de representación y defensa. Son los denominados “actos neutrales, cotidianos o profesionalmente adecuados”, esto es, actuaciones que encajan dentro de los parámetros lícitos reconocidos de la profesión de asesor³¹. Dicho de otro modo, se trata de actos que no van más allá de los estándares de licitud establecidos para la posición jurídica de asesor³².

Hay que tener presente que los estándares comúnmente admitidos lo son en tanto hay una suerte de general aceptación de sus contenidos. Ello debe ser así dada la inexistencia en España, como antes expuse, de un estatuto jurídico del asesor que regule la actividad y defina los actos propios de la profesión.

Su desempeño profesional es cada vez más necesario, pues, por un lado, la legislación tributaria es cada vez más compleja, lo que nadie discute, y, por otro lado, ésta ha ido incrementando notablemente la carga de tareas del contribuyente, de suerte que en muchos

impuestos su papel antes terminaba en la declaración y ahora con la autoliquidación. Y es aquí donde, en paralelo, se ha incrementado la presencia del asesor fiscal, asesorando y planificando la estrategia tributaria de sus clientes, los contribuyentes. A ello se suma, vuelvo a insistir, que en muchas ocasiones esa tarea va acompañada de otras de gestión, como la llevanza de los libros de contabilidad, así como la presentación de la documentación pertinente no solo ante la Administración Tributaria sino también ante otras instancias oficiales, caso del Registro Mercantil, en relación, por ejemplo, con el depósito de las cuentas anuales. Y no es infrecuente que su participación en el cumplimiento de estas obligaciones haya venido precedida de su intervención desde el inicio de la actividad generadora de obligaciones tributarias, por ejemplo, la propia constitución de la sociedad, cuya posterior actividad le genera obligaciones al empresario y a la empresa.

II. Para distinguir los actos neutrales de los actos de participación delictiva, Silva Sánchez ha diferenciado, con acierto, cuatro situaciones³³. En primer lugar, el suministro de información jurídica neutra. Se trata de informar al cliente sobre el panorama legislativo, sobre las normas que intervienen en la regulación de la actividad que el asesorado quiere llevar a cabo, o sobre las consecuencias de las infracciones. Obviamente, se trata de actos neutros.

En segundo lugar, el suministro de información neutra sobre la dimensión fáctica de la persecución de comportamientos ilícitos y la aplicación del Derecho a éstos. Tampoco puede catalogarse como participación delictiva informarle al cliente, por ejemplo, sobre el estado de opinión de la doctrina y de la jurisprudencia sobre el cómo se están dotando de contenido los supuestos de hecho que conforman un tipo penal, o sobre los modos de proceder en la práctica de la inspección tributaria o de los juzgados de instrucción.

III. En tercer lugar, el suministro de “información fáctica sobre las diversas alternativas de actuación de hecho”. Aquí es donde sitúa la economía de opción, cuestión que abordo más adelante. El asesor le aporta al contribuyente las distintas opciones que “su” caso tiene, conforme a la legislación vigente, en orden a planificar económicamente su estrategia tributaria, con un importante matiz que añade Silva: siempre que sus

31 Rueda Martín, M.A.: “De nuevo sobre la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de hechos dolosos”, *Cuadernos de Política Criminal*, nº 115, 2015, p. 37, nota 2, entiende preferible la denominación “acciones cotidianas”, pues para esta autora el término “neutral” parece prejuzgar la irrelevancia penal de esta clase de comportamientos, cuando es eso mismo lo que se cuestiona.

Sobre la teoría de los actos neutrales, vid., por orden cronológico, *in extenso*, Feijoo Sánchez, B.J.: *Límites a la participación criminal*, Comares, Granada, 1999; Blanco Cordero, I.: *Límites a la participación delictiva: las acciones neutrales y la cooperación en el delito*, Comares, Granada, 2001; Landa Gorostiza, J.M.: *La complicidad delictiva en la actividad laboral “cotidiana”*, Comares, Granada, 2002; Robles Planas, R.: *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, Madrid, 2003.

32 Silva Sánchez, J.M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 85.

33 *Ibidem*, pp. 90 y ss.

orientaciones se mantengan en el marco de lo descriptivo-neutral.

Es aquí donde se sitúa la frontera entre lo lícito y lo ilícito, entre el asesoramiento neutral y el delictivo (pues el siguiente estadio es, obviamente, el consejo con orientación delictiva)³⁴. De la información sobre las opciones que tiene el asesorado no puede deducirse una inducción al delito (no está convenciendo al cliente a que defraude, no está haciendo nacer en él la voluntad criminal), ni es una cooperación: incluso siendo discutible si lo pudiera ser desde un punto de vista objetivo, cuestión que abordo a continuación, puede entenderse que es indubitado en sede subjetiva, pues el dolo del asesor debe abarcar el saber que está contribuyendo a la defraudación, y querer hacerlo; aunque, como veremos, puede resolverse, en efecto, en sede de tipicidad objetiva.

De las posiciones doctrinales sobre la responsabilidad penal del asesor fiscal, advierte Silva Sánchez que la postura más clásica es una de las radicales, cual es aquella que sostiene que toda aportación hace siempre responder al asesor: “si la conducta del asesor contribuye de algún modo a que el asesorado realice el delito y el asesor conoce este extremo de modo seguro o probable, entonces el asesor realiza una conducta de participación punible”³⁵.

Es una postura extrema porque no solo coloca en una difícil posición a las actividades de asesoramiento, sino en general a cualquier conducta lícita de la que el sujeto llega a saber o a poder saber que pueda favorecer, en la coyuntura del caso concreto, la comisión de un delito³⁶.

Los funestos resultados materiales a los que conduce esta tesis han llevado a un sector de la doctrina, y de la jurisprudencia, a propugnar otros criterios. Ellos mismos se han encargado de suministrarnos ilustrativos ejemplos. Así, citando de nuevo a Silva Sánchez: “El deudor no podría pagar la deuda si advierte la probabilidad de que el acreedor vaya a contratar con ese dinero a un asesino a sueldo. La secretaria no podría tipografiar el contrato si advierte la probabilidad de que el mismo se vaya a utilizar en una estafa o un alzamiento de bienes”³⁷.

En cuanto a la jurisprudencia, sirva de nuevo la SAP Huelva, Sección 2ª, 54/2005, de 19 de mayo:

“Este Tribunal acepta el alegato en lo esencial [de la defensa del contable condenado en instancia como cooperador necesario de un delito de defraudación tributaria], cual

es la falta de relevancia penal de la intervención de este acusado, que consideramos sin la importancia que obliga a imponer una pena criminal. A favor de la tesis sostenida por el Ministerio Fiscal está la de que la llevanza de la contabilidad, en la que la Hacienda encontró irregularidades de importancia, reflejó las operaciones realizadas, dándoles —por así decirlo— remate formal. Pero sucede que esa mínima y casi necesaria acción de contabilizar lo hecho, consecuencia obligada de los deberes como contable y más aún si no se quiere incurrir en el tipo del artículo 310 c) del Código Penal (por el que no se formula acusación), no manifiesta un especial peligro pues es precisamente con ellas con lo que se revela la posible defraudación. Parece inevitable compatibilizar los negocios, aun cuando sean simulados, con la contabilidad, por lo ya dicho, sin que tal cosa ayude en mucho a la consumación de la infracción; y pesa en contra de la acusación que el acusado no era obligado tributario, ni tenía parte del capital social, ni intervenía con interés directo (ni por consiguiente con móvil o motivo bastante para incidir en el delito)”.

No puede dejar de citarse tampoco la SAP Córdoba, Sección 2ª, 120/2010, de 11 de mayo, que trasvasa la responsabilidad del asesor al beneficiario de la defraudación fiscal, pues

“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”;

criterio que no genera *ex novo* en su resolución, pues apunta que fue la Audiencia Provincial de Barcelona quien, en su sentencia de 23 de abril de 1993, sentó 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”.

Dicho esto, no creo que pueda afirmarse que a principios de los años noventa hubiese una jurisprudencia consolidada en este sentido.

Rueda Martín³⁸ se encuadra en un sector de la doctrina que resuelve la relevancia típica de las acciones cotidianas en sede de tipo subjetivo. En concreto, esta autora acude al expediente de la adecuación social, eri-

34 Coincidente, Robles Planas, R.: “Riesgos penales del asesoramiento jurídico”, cit., p. 6.

35 Silva Sánchez, J.M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 85 (el original contiene cursivas).

36 *Ibidem*, p. 86.

37 *Ibidem*.

38 Rueda Martín, M.A.: “Consideraciones acerca de la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de un hecho doloso”, *Revista Penal*, nº 9, 2002, pp. 122 y ss. Ahonda en su posición en un posterior trabajo suyo: “De nuevo sobre la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de hechos dolosos”, cit., pp. 35 y ss.

giéndolo en alternativa a la vía de la imputación objetiva: las acciones cotidianas del partícipe dotadas de utilidad social y consustanciales al orden social, son atípicas; ahora bien, ello es así siempre que no concurra el conocimiento por parte de éste de que con su acto se va a favorecer el desarrollo de un hecho punible³⁹. Por lo tanto, para ella, para determinar el tipo objetivo de la cooperación hay que tener en cuenta el tipo subjetivo. En definitiva, resuelve en sede de tipicidad subjetiva⁴⁰.

Un problema en esta sede subjetiva surge porque para la participación criminal, como hemos visto, basta el dolo eventual. Si el asesor advierte *ex ante* la alta probabilidad de producción del resultado —se lo representa como altamente probable—, y, así y todo, suministra la información precisa para que el cliente eluda su obligación tributaria, responde penalmente.

Bien es cierto que, dentro de los que pretenden dar respuesta vía tipicidad subjetiva, algunos promueven una solución distinta según el partícipe actúe con dolo directo o con dolo eventual: es punible en caso de dolo directo; es impune en caso de dolo eventual⁴¹.

Sostener la relevancia penal en todos estos casos es hacer nacer una responsabilidad penal adelantando en mucho el juicio de ilicitud, convirtiendo a todos los asesores en garantes de lo que realice el obligado tributario, y “tal hipertrofia de las posiciones de garantía no se corresponde con la dinamicidad de nuestro modelo social”⁴².

Por el contrario, para quienes sostienen que este debate no hay que resolverlo con criterios subjetivos sino objetivos, incluso los casos en los que el asesor actúe con dolo directo, sabiendo el asesor que el obligado tributario está recabando información para materializar el delito, y quiere suministrarla, son impunes⁴³; siempre, claro está, que se cumplan los requisitos que a continuación expongo.

Este sector de la doctrina que promueve una delimitación de la neutralidad en sede objetiva parte de los criterios de imputación objetiva⁴⁴, de la relación de riesgo entre el aporte del asesor y la producción del resultado: es ilícita la actuación del asesor cuando crea un riesgo jurídicamente desaprobado de comisión de la defraudación por el obligado tributario, riesgo que debe materializarse en el resultado, en la producción del perjuicio para la Hacienda Pública⁴⁵. Dicho en apretada síntesis, se equipara conducta neutra a riesgo permitido.

En tanto el riesgo permitido es un criterio normativo, *a contrario sensu*, entran dentro del ámbito permitido las actuaciones del asesor fiscal aunque fácticamente se encuentren en el curso causal de la defraudación, en tanto no incrementan el riesgo permitido, y aun cuando el asesor sepa (dolo directo), o tenga conocimiento probable, sospechas (dolo eventual), que, en efecto, su asesoramiento va a derivar, o puede derivar, en la comisión de dicha defraudación⁴⁶.

En este marco de la imputación objetiva como sede para resolver el carácter punible o no del acto neutral, cotidiano o profesionalmente adecuado, la doctrina especializada ha venido recurriendo a otros criterios distintos al del riesgo permitido —aunque pueden concurrir cumulativamente—, caso del “principio de confianza” y de la “prohibición de regreso”, los cuales han tenido también eco en la jurisprudencia. En palabras de Sánchez-Vera Gómez-Trelles, el primero “habilita a que todos podamos confiar normativamente (no es una cuestión de mera confianza fáctica) en que el actuar de los demás va a mantenerse dentro de los límites permitidos por el Derecho, de suerte que no haber previsto medidas contra desviaciones delictivas no implica *per se* responsabilidad alguna”. Conforme al segundo, “la responsabilidad penal no regresa más atrás en una ideal línea de responsabilidades de un comportamiento libre

39 *Ibidem*, p. 130.

40 *Ibidem*, p. 133.

41 Vid., críticamente, Robles Planas, R.: “Riesgos penales del asesoramiento jurídico”, cit., p. 2, y la bibliografía a la que remite (nota 6).

42 Silva Sánchez, J.M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 86.

43 Vid. Silva Sánchez, J.M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 90. Se adhieren expresamente a las tesis de Silva, entre otros, Gómez Martín, V.: “La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos”, cit., p. 3; Robles Planas, R.: “Riesgos penales del asesoramiento jurídico”, cit., p. 3.

44 Sánchez-Vera Gómez-Trelles, J.: “Blanqueo de capitales y abogacía”, *InDret*, nº 1, 2008, pp. 5 y ss., se muestra, con razón, sumamente crítico con las pretensiones de dar adecuada respuesta a las acciones neutrales con “simplistas teorías causales” (p. 6) —obsoletas las llama en varias ocasiones—, de modo que promueve abandonar criterios fácticos (fórmula de la *conditio sine qua non*) y resolver en sede de imputación objetiva, esto es, con criterios normativos. Aunque en materia de propiedad intelectual, vid. en Robles Planas, R.: “Riesgos penales del asesoramiento jurídico”, cit., pp. 7 y 8, una crítica a la SAP Navarra, Sección 1ª, 86/2000, de 28 abril, precisamente por condenar a un asesor recurriendo a la fórmula de la *conditio sine qua non*.

45 Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, cit., pp. 629 y ss., estima que el sector doctrinal que resuelve el problema en sede de tipo objetivo es mayoritario (p. 631).

46 Vid. Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 202; Sánchez-Vera Gómez-Trelles, J.: “Blanqueo de capitales y abogacía”, cit., p. 8.

y voluntario, y así, un “acto neutral” no deja de serlo por el simple hecho de que el mismo sea desviado por un tercero con fines delictivos”⁴⁷.

IV. En cuarto y último lugar, definida la frontera, se abandona el campo de los actos neutrales, de lo que podrían ser los estándares de la actividad profesional, cuando se da un consejo con una clara orientación criminal, cuando se adentra en el riesgo prohibido, cuando se ha ido más allá del límite de riesgo tolerado: “hágalo así que tiene pocas posibilidades de ser descubierto, o cuando lo descubran puede que ya haya prescrito el delito, o la pena soporta un juicio de costes/beneficios”.

De modo sintético, la participación criminal aparece cuando el asesor fiscal colabora eficazmente en la configuración del supuesto de hecho que da lugar a la comisión del delito fiscal, planificando su realización o coadyuvando a materializar su ejecución, obviamente, evitando ser descubierto, como bien puntualiza Martínez-Buján Pérez⁴⁸.

Ese matiz de ocultación no es, a mi entender, destacado suficientemente por la doctrina ni por la jurisprudencia, y, sin embargo, se me antoja un criterio concreto relevante para medir/verificar el riesgo permitido. Así, si el asesor fiscal pergeña una operación de la que no puede dar cuenta en una revista especializada, o exponerla en un congreso o reunión científica, no es una extravagancia pensar que es indicativo del carácter ilícito del asesoramiento (y al margen, claro está, de que pueda ser una operación perfectamente lícita que no quiera divulgar por razones comerciales).

Es aquí donde aparece, inevitablemente, el juicio de ponderación del juzgador, cuando se forma su íntima convicción a partir de la prueba indiciaria aportada y acreditada en el proceso. A ello se suma la inexistencia de normas que regulen el ejercicio de la actividad de asesoramiento tributario, lo que abunda en la imperiosidad del recurso al caso concreto⁴⁹.

V. A modo de breve excurso, el matiz de la ocultación, vinculado normativamente a la idea de defraudación, ha generado un debate en torno a las figuras tributarias de la “economía de opción”, la “simulación” y el hasta ahora llamado “fraude de ley”, tanto en sede

tributaria como en sede penal, y que mucho tiene que ver con el rol del asesor fiscal, pues a él le compete materializar la primera de las categorías dentro del ejercicio estandarizado de su profesión (acto neutral). En efecto. La doctrina tributarista se refiere a la primera de ellas como una planificación económica lícita, en tanto el contribuyente puede organizar su actividad económica en la manera en que le resulte más ventajoso (menos oneroso) desde un punto de vista tributario, siempre que no suponga una infracción de la legislación tributaria (mercantil, etc.). Explican los tributaristas que la economía de opción es posible en todas aquellas situaciones en las que el obligado tributario opta, dentro de las posibilidades que la legislación le ofrece, y guiado por el consejo profesional del asesor fiscal, por aquella que le resulta económicamente más rentable⁵⁰.

Y así lo ha entendido también la Sala 2ª del Tribunal Supremo. Cito, al respecto, la STS 751/2003, de 28 de noviembre. Sostiene que las dos últimas figuras

“deben diferenciarse de la denominada economía de opción, que sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto en el que resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas”,

y cita la STS 1336/2002, de 15 julio.

A partir de ahí sostiene que tanto el recurso a la simulación (art. 16 LGT) como al antes llamado fraude de ley (ahora, “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, art. 15 LGT) pueden ser jurídico-penalmente relevantes.

Muy por el contrario, Silva Sánchez, en un muy refinado análisis, de alcance incluso constitucional, concluye que un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (el antiguo fraude de ley) no puede subsumirse en el tipo de la defraudación tributaria del art. 305 CP⁵¹.

47 Sánchez-Vera Gómez-Trelles, J.: “Blanqueo de capitales y abogacía”, cit., pp. 8 y 9. Sobre el principio de confianza, vid. Feijoo Sánchez, B.J.: “El principio de confianza como criterio normativo de imputación objetiva”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, nº extraordin. 1, 2000, pp. 93 y ss. Se muestra contrario al criterio de la prohibición de regreso en la delimitación de la complicidad no incardinable en el acto neutral, López Peregrín, M.C.: *La complicidad en el delito*, cit., pp. 257 y 258.

48 Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, cit., p. 639.

49 Para Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, cit., pp. 635 y 636, en tanto la concreción del riesgo permitido depende del sentido de la acción (en coherencia con su adscripción a la concepción significativa de la acción), también es inevitable el recurso al caso concreto.

50 Vid. Pont Clemente, J.F.: “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, cit., pp. 87, 92 y ss., 96 y ss. Sobre este tema, vid., *in extenso*, el mismo, *La economía de opción*, Marcial Pons, Madrid, 2006, *passim*.

51 Silva Sánchez, J.M.: “Sobre la atipicidad penal de las conductas realizadas en fraude a la ley tributaria”, en M.L. Maqueda Abreu, M. Martín Lorenzo, A. Ventura Püschel (coord.), *Derecho Penal para un estado social y democrático de derecho: estudios penales en homenaje al profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubieta*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense

Sí es cierto que una queja permanente de la opinión científica es que, cada vez con mayor frecuencia, se hace más difusa la frontera entre la economía de opción y los comportamientos ilícitos, al punto de que operaciones que antes se entendían conforme a derecho, han dejado de serlo⁵². Dos rápidas consideraciones. De entrada, no debe resultar tan extraño que varíe el desvalor de una conducta, y a todos se nos pueden ocurrir muchísimos ejemplos de conductas que hoy no merecen ningún juicio de reproche, y antes sí. Y viceversa. Cuestión bien distinta es el predominio en la Administración tributaria de interpretaciones guiadas desmesuradamente por el fin recaudatorio (de suerte que, en caso de duda, impera el *in dubio pro fisco*), lo que, a la luz de los pronunciamientos de los tribunales económico-administrativos y, sobre todo, de los Jueces y Tribunales, puede estarse corroborando⁵³. Y es aquí donde también aparece el juicio de ponderación, pues la queja de Silva Sánchez es, precisamente, la expansión del ámbito de la simulación, donde sí se produce un ocultamiento⁵⁴, con las consecuencias jurídico-penales que ello puede conllevar.

B) recepción por la jurisprudencia

La Sala 2ª del Tribunal Supremo, en su STS 34/2007, de 1 de febrero, apunta que

“la doctrina reciente estima que estos actos son comportamientos cotidianos, socialmente adecuados, que por regla general no son típicos. Tal es el caso del que aparece como adquirente de un inmueble en un contrato de compraventa [en el caso de autos, se acusaba de cooperación necesaria en un delito de blanqueo de capitales]. Lo que plantea esta cuestión es la exigencia de que toda acción típica represente, con independencia de su resultado, un peligro socialmente inadecuado. Desde este punto de partida, una acción que no representa peligro alguno de realización del tipo carece de relevancia penal”.

Y dice, a continuación:

“El fundamento de esta tesis es la tutela del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución”.

Esa misma sentencia recuerda que la Sala 2ª ya había abordado en fechas próximas esta cuestión, atribuyendo un significado causal de acciones cotidianas respecto del hecho principal a la del gerente de una sucursal bancaria (STS 185/2005, de 21 de febrero), y a la inter-

mediación profesional de un abogado en operaciones bancarias (STS 797/2006, de 20 de julio), así como a la participación de operarios que realizaron trabajos de su oficio que sirvieron para acondicionar un vehículo empleado en el transporte de droga (STS 928/2006, de 5 de octubre).

A fin de apuntar criterios que permitan la identificación de actos neutrales, la citada STS 34/2007 afirma que

“la teoría y algunas jurisprudencias europeas han elaborado diversos criterios para establecer las condiciones objetivas en las que un acto «neutral» puede constituir una acción de participación. En este sentido 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.”

Conviene insistir en que la introducción de la teoría de las acciones neutrales se inscribe dentro de un esfuerzo doctrinal —del que afortunadamente, como hemos tenido ocasión de constatar, la jurisprudencia se ha hecho eco— de restringir el ámbito objetivo de aplicación de los tipos penales, o si se prefiere, de restringir la extensión del tipo objetivo de los delitos, en la medida en que se estaba asistiendo a una expansión del Derecho Penal no acorde con las restricciones propias que tiene que tener como instrumento coercitivo de un Estado social y democrático de Derecho, y en consecuencia, poco acorde con las garantías penales (lesividad, proporcionalidad, etc.).

Volviendo a la jurisprudencia, recoge esta idea, y, en general, la ubicación en sede de imputación objetiva de la identificación de los actos neutrales, de manera acertada, la SAP Madrid, Sección 15ª, 95/2002, de 19 de abril (ponente: A. Jorge Barreiro), la cual, por su claridad expositiva, me atrevo a reproducir:

“Conviene comenzar destacando que la doctrina penal más reciente ha procedido, a través de la teoría de la imputación objetiva, a restringir por medio de diferentes criterios normativos la aplicación del ámbito objetivo de los tipos penales. A tal efecto, se procura obviar una concepción meramente naturalista o mecanicista del tipo penal, sustituyéndola por una visión axiológica o normativa con pautas

de Madrid, Madrid, 2016, pp. 839 y ss. Coincidente, Sola Reche, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C.M. Romeo Casabona; E. Sola Reche; M.A. Boldova Pasamar (coord.), *Derecho Penal. Parte Especial*, Comares, Granada, 2016, pp. 479 y 480.

52 Pont Clemente, J.F.: “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, cit., p. 93 y nota 59.

53 Vid. Delgado Sancho, C.D.: “La responsabilidad del asesor fiscal por blanqueo de capitales”, *Revista Técnica tributaria*, nº 109, 2015, pp. 31 y ss.

54 Silva Sánchez, J.M.: *ibidem*, p. 846.

teleológicas en la interpretación de la norma. De forma que no es suficiente con la intervención en la causación natural de un resultado, sino que se requiere también una desvaloración normativa de la conducta causal para considerar que ésta se hace acreedora a la imposición de una pena.

Dentro ya del ámbito concreto de la participación delictiva, y aplicando criterios normativos de restricción de los aspectos objetivos del tipo penal, la denominada “prohibición de regreso”, en su versión más moderna, impide imputar el hecho delictivo a la persona que, sin haber actuado en connivencia con el autor del delito ni haberse solidarizado con su plan delictivo, favorece causalmente la acción delictiva o su resultado, al crear una situación de hecho que le sirve al autor para realizar el delito. Se trata en general de casos en que concurre un distanciamiento temporal entre la previa realización de la conducta del supuesto partícipe y la ejecución posterior el hecho por el autor en sentido estricto.

La moderna teoría de la prohibición de regreso viene considerando que cuando el tercero realiza una conducta que se antepone en el tiempo (distanciamiento temporal) a la ejecución del concreto tipo penal, y que, además, tiene un sentido por sí misma socialmente adecuado, sin que presente de por sí connotaciones o significaciones específicamente delictivas, ha de entenderse que, aunque con ella se favorezca causalmente la ejecución de la acción delictiva del autor, no cabe subsumirla en el marco de la participación delictiva. A no ser, insistimos, que el tercero actué en connivencia y en solidaridad con el autor del delito.

Se trataría pues de acciones neutrales o ambivalentes, que cumplirían de por sí un fin legítimo y acorde al interés social, y que en ningún caso tendrían como finalidad solidarizarse o cooperar con el plan delictivo del autor, que se aprovecharía de ellas para ejecutar el injusto penal proyectado”.

6. Delimitación de la participación criminal

A) Grupos de casos

I. La clave está en determinar, pues, si el asesor (externo o interno, si se desempeña en el seno de una empresa) abandona su posición neutral y dota su actividad profesional de un contenido delictivo.

La doctrina tributarista especializada⁵⁵ concreta los grupos de casos de asesores fiscales condenados por cooperación necesaria en dos supuestos: emisión de facturas falsas y diseño de la operación. Puede convenirse con Queralt Jiménez que, más genéricamente, se trata de distinguir dos grupos de casos, aunque él lo hace en clave subjetiva: quienes diseñan operaciones de elusión y quienes ofrecen mecanismos para esa elusión; advirtiendo, con razón, que en ocasiones el mismo sujeto realiza ambas⁵⁶.

En primer lugar, pues, se abandona la posición neutral cuando se diseña, o se contribuye al diseño, de la operación defraudatoria, esto es, cuando se suministra información o consejos de índole criminal. Se trata, en estos casos, de aportaciones intelectuales.

Se abandona la posición neutral, en segundo lugar, cuando se aportan elementos para la defraudación, cuando se realizan actos esenciales y eficaces que contribuyen de manera decidida al hecho delictivo del autor. Es el caso paradigmático de la emisión de facturas falsas. En estos casos el aporte es de naturaleza física.

Los pronunciamientos jurisprudenciales condenatorios de actos de asesores fiscales se caracterizan porque éstos abandonaron de manera inequívoca el ámbito de neutralidad profesional y fueron más allá, en una suerte de reorganización delictiva de su actividad. Así, cuando se entran a analizar resoluciones judiciales, es fácilmente detectable que, en efecto, son dos grupos de casos en los que se pueden encuadrar los distintos pronunciamientos. Sirvan a modo de ejemplo: respecto de la emisión de facturas falsas, las SSTS 249/2003, de 30 de marzo, y la muy citada 17/2005, de 3 de febrero (caso “Inspector de Hacienda”); y más recientemente, SSTS 494/2014, de 18 junio, y 213/2018, de 7 mayo (caso “Ayuntamiento de la Muela”).

En relación con el diseño de la operación, son paradigmáticas las SSTS 1231/1999, de 26 de julio, y la abundante jurisprudencia, también de Audiencias, que ha desarrollado; así como la 1336/2002, de 15 de julio.

En efecto. Constatada la elusión de la obligación tributaria, las condenas como partícipe del asesor fiscal vienen en muchas ocasiones sustentadas en la acreditación de una compleja operación de ingeniería financiera, con “sociedades pantalla” de por medio, conexiones con paraísos fiscales, al punto de que el juzgador llega al convencimiento de que no es razonablemente posible explicar la defraudación sin la intervención de un asesoramiento especializado. Sirva de ejemplo la muy citada STS 1231/1999:

“La participación de... fue imprescindible para el desarrollo del delito en la forma concreta en que éste se ejecutó...: 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... La necesidad de la cooperación de éste —art. 14.3° CP/1973, coincidente con el 28 b) CP vigente— es evidente”.

⁵⁵ Vid. Vid., sobre ella, Adame Martínez, F.: “Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales”, cit., pp. 89 y ss.

⁵⁶ Queralt Jiménez, J.J.: *Derecho penal español. Parte especial*, cit., p. 847.

II. Cuando el asesor asume también el **rol de gestor**, cuestión bien distinta es si un acto neutral propio del ámbito de la gestión como es la constitución de una sociedad, se efectúa en *pactum scaeleris* con el autor, como parte de una estrategia defraudadora, como preparación de una operación delictiva encaminada a defraudar a la Hacienda Pública, por ejemplo. Y lo mismo respecto de otro acto neutral como la llevanza de los libros de contabilidad, donde el asesor fiscal asume también la tarea de asesor contable y de manera consciente y querida incorpora facturas falsas a la contabilidad, cuando no las confeccionaba primero, por ejemplo. Al margen de tener que acreditar el tipo subjetivo, el dolo, tales actos se apartarían de manera indubitada de los estándares lícitos propios de la profesión de asesor.

Asumido ese rol, muchas condenas a asesores lo han sido por haber participado en el diseño y/o desarrollo de la defraudación. Tal es así, que incluso en condenas referidas a actos de constitución de una sociedad, nunca se ha condenado por ese acto en sí (haberlo hecho como mandatario), sino siempre por algo más⁵⁷. Sirva de ejemplo la SAP Barcelona, Sección 7ª, 742/2010, de 28 de septiembre: se condena no por constituir una sociedad por encargo, sino por crear y prestar una sociedad inactiva como sociedad pantalla; resolución que se apoya, entre otras, en la doctrina sentada por la ya citada STS 1336/2002, de 15 de julio, donde se condena como cooperadores a quienes crearon y aportaron una sociedad, inactiva, como empresa interpuesta, dentro del complejo de actividades delictivas desarrollado.

Del mismo modo, nunca se ha condenado, siendo también asesor contable, por la simple llevanza de una contabilidad. La SAP Huelva, Sección 2ª, 86/2006, de 4 de septiembre, condena a un contable como cooperador necesario, pero además de llevar la contabilidad, era socio de la empresa y participaba en la gestión de la misma. En línea similar, entre otras, la también mencionada, y criticada, SAP La Rioja, Sección 1ª, 446/2005, de 21 de octubre.

Por último, cito una sentencia absolutoria para ilustrar que, desde luego, la teoría de los actos neutrales también puede desplegar su eficacia cuando se asume el rol de gestor. En este sentido, resulta muy ilustrativa la SAP Huelva, Sección 2ª, 54/2005, de 19 de mayo, que revoca la sentencia de instancia y absuelve al contable cuya intervención consistió, precisamente, en procurar que los libros fuesen fiel reflejo de la actividad, aun cuando se tratase de negocios simulados, “sin que tal cosa ayude en mucho a la consumación de la in-

fracción”. Y absuelve pese a que fue el que constituyó la sociedad por cuenta propia, si bien luego la vendió, y aun a pesar de haber intervenido como representante en el procedimiento de inspección fiscal, si bien la propia sentencia lo justifica, como “producto natural de su condición de contable”. Seguramente donde dice contable debe decir asesor fiscal y contable.

B) La cuestión temporal

La ya citada SAP Madrid, Sección 15ª, 95/2002, de 19 de abril, introduce un importante matiz de carácter temporal, pues advierte que son casos, en general, en los que concurre un distanciamiento temporal entre la previa realización de la conducta del partícipe y la ejecución posterior del hecho del autor.

En efecto, en el contexto del criterio de imputación objetiva de la prohibición de regreso, el elemento temporal también cobra relevancia en la delimitación del marco de los actos neutrales; sobre todo, si se traslada a la imputación por cooperación necesaria en un delito fiscal. Para que los actos del cooperador sean delictivos es necesario que estén vinculados, no solo causal, sino también temporalmente, a la comisión del delito. Ir hacia atrás para fundar la responsabilidad penal del asesor por su actuación profesional (esto es, sin haberle imprimido un sentido delictivo) debe tener un razonable límite fáctico-normativo: deriva, de entrada, de la lógica de los principios de lesividad y de tutela judicial efectiva. De lo contrario, por ilustrarlo con un ejemplo simple, el asesoramiento acerca de cómo constituir una sociedad, realizado años antes de que efectivamente el asesorado la constituya, deviene en participación criminal en la elusión tributaria.

En ese sentido, para Martínez-Buján Pérez el criterio de la conexión espacio-temporal es el primero para delimitar el riesgo permitido: “cuanto más cercana y objetivada esté la realización del tipo, más fácil será determinar si existe una conducta de adaptación y consecuentemente rechazar que se trate de una conducta neutral”⁵⁸.

La SAP Madrid, Sección 16ª, 96/2009, de 20 de julio (parcialmente casada por la STS 445/2010, de 13 mayo, pero no en lo que aquí interesa), sin hacer mención expresa a la prohibición de regreso, toma de la antecitada resolución del mismo órgano lo relativo al carácter limitador de lo temporal, y lo repite, al punto que también absuelve. De entrada, sin citar tampoco expresamente a la teoría de los actos neutrales, recuerda que:

57 Coincidente, Pont Clemente, J.F.: “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, cit., p. 74: “algunos de los casos que en los tribunales han juzgado la responsabilidad del asesor fiscal, no se han centrado en su condición de tal, sino en la de socio o partícipe de la operación, que es cosa harto distinta”.

58 Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, cit., p. 635.

“en el ámbito de la participación delictiva no es posible imputar el hecho delictivo a la persona que, sin haber actuado en connivencia con el autor del delito ni haberse solidarizado con su plan delictivo, favorece causalmente la acción delictiva o su resultado al crear una situación de hecho que le sirve al autor para realizar el delito”.

A continuación vincula este razonamiento al distanciamiento temporal entre el aporte del sujeto y la comisión del hecho delictivo por el autor:

“Se trata, en general, de casos en que concurre un distanciamiento temporal entre la previa realización de la conducta del supuesto partícipe y la ejecución posterior el hecho por el autor en sentido estricto. Es decir, que cuando el tercero realiza una conducta que se antepone en el tiempo a la ejecución del concreto tipo penal, y que, además, tiene un sentido por sí misma, ha de entenderse que, aunque con ella se favorezca causalmente la ejecución de la acción delictiva del autor, no cabe subsumirla en el marco de la participación delictiva. A no ser, insistimos, que el tercero actúe en connivencia y en solidaridad con el autor del delito”.

Se absuelve al acusado, como dije, porque, en primer lugar, transcurre un año desde la venta en la que interviene como representante y el delito de defraudación tributaria que cometen otros; y, en segundo lugar, “porque su conducta respondía a un fin adecuado y legítimo”.

En definitiva, el tiempo transcurrido entre la realización de la conducta profesional del asesor fiscal y la comisión por el sujeto obligado del delito de defraudación tributaria se torna relevante, siempre, claro está, que no se acredite su solidaridad delictiva con el plan del autor.

C) Inexistencia de responsabilidad por conocer

El asesor fiscal, en el desarrollo de su actividad profesional, claro que puede saber que su asesoramiento puede ser aprovechado por el asesorado para la comisión de una defraudación tributaria. Ya he abordado antes, empero, que este conocimiento no erige una responsabilidad penal, pues previo a resolver lo subjetivo (tipo subjetivo) debe resolverse lo objetivo (tipo objetivo), y, salvo que su actuación haya tenido sentido delictivo, no le es imputable objetivamente (por ausencia de riesgo permitido, con base en el principio de confianza y/o por la prohibición de regreso) lo que luego haga el asesorado con la información profesional suministrada, aunque su asesoramiento sea causal respecto de la producción del resultado⁵⁹.

Como dice de modo harto elocuente Sánchez-Vera Gómez-Trelles: “se sabe que ciertas profesiones y ciertas labores desempeñadas en ellas —en particular la asesoría mercantil y la fiscal— constituyen, inevitablemente (igual que el sistema bancario, por ejemplo), una actividad que es aprovechada por terceros para lavar fondos, y ellas, aunque se mantengan todas las condiciones dentro del riesgo permitido —se respeten todos los parámetros de la legislación sobre blanqueo—, de todas formas, a veces, desgraciadamente, son efectivamente aprovechadas con tales finalidades delictivas. Por eso, porque a veces ello ocurre, se habla de «riesgo»; y por eso, porque no siempre se deriva responsabilidad para el abogado (notario, empleado de banco, etc.), a pesar de haber intervenido en la cadena causal, se habla de que dicho riesgo es «permitido»⁶⁰.”

Queda, no obstante, por despejar la posible existencia de un deber legal del que derive responsabilidad por conocer y omitir.

De los distintos requisitos que vienen exigiendo nuestros Tribunales para la condena de un partícipe (sea a título de cooperador necesario, sea de cómplice), es que se trate de una aportación eficaz (tipo objetivo), como ya he apuntado. Esto significa, de entrada, que no basta que el sujeto tenga conocimiento de la comisión de un hecho delictivo (tipo subjetivo). Saber que se va a cometer un delito, incluso un conocimiento certero, no hace *per se* a esa persona sujeto activo de un delito.

Excluyendo las expresas previsiones omisivas en el CP (por ejemplo, art. 195: es autor quien sabe que una persona necesita ayuda y se abstiene de prestarla, pudiendo hacerlo; o el art. 450: es autor quien sabe que se va a cometer un delito contra la vida, salud, libertad o libertad sexual de otro, y se abstiene de impedirlo), que requieren, en todo caso, un hacer (distinto al esperado; normativamente omisivas, pues), en los delitos que consisten en la producción de un resultado, caso del delito de defraudación tributaria, de la omisión (tipo objetivo) y conocimiento (tipo subjetivo) solo se deriva responsabilidad penal cuando el sujeto, por las razones legalmente previstas (art. 11 CP), está obligado a evitar el resultado del que ha tenido conocimiento, y es a todas luces evidente que el asesor fiscal no está erigido en posición de garante respecto de la Hacienda Pública, al punto de venir obligado a velar por su incolumidad⁶¹. Por lo tanto, el asesor fiscal no viene obligado a evitar las conductas delictivas de sus clientes atentatorias de la Hacienda Pública.

59 Reitero la remisión a Rueda Martín, M.A.: “Consideraciones acerca de la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de un hecho doloso”, cit., pp. 122 y ss., que propone resolver en sede de tipo subjetivo.

60 Sánchez-Vera Gómez-Trelles, J.: “Blanqueo de capitales y abogacía”, cit., p. 13.

61 Insiste en reiteradas ocasiones sobre esto Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., v.gr., p. 198.

Siguiendo con el razonamiento, como dice la STS 185/2005, de 21 de febrero,

“el mero conocimiento de la comisión del delito y la pasividad ante ello, excepto en los concretos supuestos de responsabilidad derivada de la ocupación de una específica posición de garante, legalmente prevista, no alcanza a constituir una forma de participación típica en esa comisión, por lo que el sujeto ha de llevar a cabo, en todo caso, actos de verdadera entidad y eficacia en relación con la ejecución del delito por el autor principal”.

Esta idea la reitera más adelante al delimitar la complicidad:

“el conocimiento de la comisión no configura todavía acciones del sujeto que se puedan considerar como actos constitutivos de complicidad, sino que aún quedaría por exigir la presencia del aspecto material, u objetivo, de la conducta, que como hemos dicho no es otro que el de la ejecución de actos con el carácter de verdadera y efectiva «cooperación en la ejecución» a la que el referido precepto expresamente se refiere [en alusión al art. 16 CP1973, actual art. 29, que mantiene la redacción]”.

Y es el criterio seguido por la Sala 2ª en pronunciamientos posteriores, destacando la STS 974/2012, de 9 de diciembre, caso “Ballena Blanca”.

La jurisprudencia, en perfecta consonancia con la doctrina científica, traduce la exigencia de eficacia, no en mero conocimiento, como acabo de mostrar, sino en el sentido de que el partípepe debe realizar una aportación causal a la producción del resultado (*rectius*, se le imputa objetivamente el resultado materializado en el resultado, en este caso, perjuicio para la Hacienda Pública). Dicho de otro modo, la eficacia de la aportación se mide en términos de contribución —relevante o no, cooperador necesario o no— a que otro pueda cometer un delito. Es ilustrativa la STS 156/2012, de 29 de febrero, donde en un caso de complicidad, aun siendo una conducta caracterizada porque “su aporte... es periférico, prescindible y no necesario”, en todo caso exige que sea “eficaz”, justo la palabra sustituida en el punto suspensivo: “su aporte —eficaz— es periférico, prescindible y no necesario”. O la STS 821/2012, de 31 de octubre, que fija como criterio básico para apreciar una participación, sea como cooperador necesario o como cómplice, la eficacia.

Volviendo, por último, al art. 450, el Código Penal español prevé el delito de omisión de los deberes de impedir delitos o de promover su persecución, en el Título XX del Libro II, dentro de los delitos contra la Administración de Justicia. Se trata de un supuesto de los llamados tipos alternativos, pues en él se castiga al que “pudiendo hacerlo con su intervención inmediata y sin

riesgo propio o ajeno, no impidiere la comisión de un delito...”, o en su defecto, al que “pudiendo hacerlo, no acuda a la autoridad o a sus agentes para que impidan un delito...de cuya próxima o actual comisión tenga noticia”. Pero como acabo de expresar, tiene un alcance muy limitado, pues solo se prevé para la salvaguarda de unos muy concretos bienes jurídicos: vida, integridad o salud, y libertad o libertad sexual. Y aun cuando el debate sobre el bien jurídico-penal protegido en los delitos contra la Hacienda Pública no está cerrado, al punto que incluso se sostiene por sectores doctrinales el carácter pluriofensivo de los mismos (debate del que la jurisprudencia se hace eco, sin postura pacífica tampoco), es lo cierto que ninguna de las propuestas encaja dentro del catálogo cerrado previsto en el art. 450 CP.

En definitiva, al asesor fiscal no le genera una responsabilidad penal conocer.

D) Inexistencia del deber de comunicar

Paralelamente, en la medida en que el asesor fiscal conoce, pudiera entenderse que de ese conocimiento derivaba, en su caso, un deber de comunicar, erigido a partir de un deber de fidelidad para con la Hacienda Pública. Sin embargo, el deber de fidelidad del gestor fiscal es para con el cliente, no con la Administración. Es más, el deber de fidelidad se encuentra íntimamente vinculado al secreto profesional⁶². Y aunque en España no existe el deber de colegiación para el ejercicio de la actividad de asesoramiento fiscal, conviene reiterar que el asesor fiscal no está ubicado en una posición de garante de la indemnidad del bien jurídico-penal protegido en el delito de defraudación tributaria.

Cuestión aparte son las obligaciones derivadas de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo. El art. 2.1 declara a los asesores fiscales sujetos obligados en relación con muchas de sus actuaciones cuando las correspondientes actividades realizadas por el tercero puedan dar lugar a lavado de activos. Pero dicho en román paladino, esto es harina de otro costal.

En todo caso, como advierte acertadamente Ferré Olivé, el deber de sigilo del asesor fiscal alcanza a sus actuaciones relacionadas con la tributación de sus clientes, no a los deberes que impone la legislación de prevención del blanqueo⁶³. La constatación del deber de sigilo la aporta el hecho de que su incumplimiento podría dar lugar a su imputación como autor de un delito de secreto profesional, tipificado en el art. 199.2 CP. La SAP Huesca 58/1999, de 15 de marzo, absuelve a un asesor fiscal de este delito de revelación de secretos,

62 Pont Clemente, J.F.: “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, cit., p. 90, habla expresamente de un secreto profesional.

63 Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., v.gr., p. 198.

no porque entendiéndose que no podía ser autor del mismo, sino por consideraciones de otra índole.

E) El asesoramiento erróneo

Me refiero aquí estrictamente a la situación del asesor por mor del error de tipo o de prohibición en el que puede quedar incurso el deudor tributario por su asesoramiento incorrecto. Será error de tipo cuando recaiga sobre el propio deber tributario, y lo será de prohibición cuando el asesor le haya hecho creer que su conducta es lícita. Bien es verdad que, como advierte Muñoz Conde, la distinción entre error de tipo y error de prohibición en general en el delito de defraudación tributaria es difícil de marcar⁶⁴.

En los supuestos de error de tipo, la doctrina opina, con razón, que la conducta del asesor es impune, en todo caso. Si concurre un error de tipo invencible, la respuesta del art. 14.1 CP, la impunidad de la conducta —en este caso, del asesorado—, conducen a una participación no punible del asesor, conforme a la teoría de la accesoriedad en la participación: no se castiga penalmente la participación en un hecho sin trascendencia penal.

Si se trata de un error de tipo vencible, la respuesta es la misma: el art. 14.1 CP prevé en estos casos la calificación como imprudente, pero matiza “en su caso”, esto es, en el caso de que esté previsto el delito como imprudente, y como solo se castiga la defraudación dolosa, ante la ausencia de injusto “principal”, la participación del asesor no cabe estimarla como punible.

Cuando se trate de un error de prohibición del asesorado, la respuesta penal variará (art. 14.3 CP), pero solo hace desaparecer la culpabilidad del autor, por ausencia de conciencia de la antijuricidad, de suerte que no habría inconveniente dogmático para que el partícipe —el asesor— responda.

La doctrina mayoritaria sostiene que, de común, el error es invencible, pues el asesorado, profano en la materia (razón por la que recurre al experto), no tiene que sospechar de lo erróneo de la información⁶⁵.

Por último, en estos casos responderá, si acaso, como partícipe, pues queda excluida la imputación del asesor a título de autor mediato. Como sostuve en su momento, lo impide la naturaleza de delito especial del deli-

to de defraudación tributaria, de suerte que el asesor no reúne la cualidad de deudor tributario que exige el tipo⁶⁶.

7. Cuestiones de penalidad

Si hay condena a un inductor o a un cooperador necesario, en tanto estamos en presencia de un delito especial, de acuerdo con lo previsto en el art. 65.3 CP, se podrá imponer la pena inferior en un grado a la prevista para el autor⁶⁷. Aunque el texto está redactado en términos potestativos, un sector de la doctrina y el Tribunal Supremo vienen manteniendo que la rebaja es imperativa, como regla general, salvo que se motiven las razones en contrario.

La previsión legal refleja una jurisprudencia que entendió que debía ser atenuada la pena al *extraneu* en tanto no infringe el deber específico que delimita el injusto de los delitos especiales. Así se pronuncia la STS 274/1996, de 20 de mayo (ponente: E. Bacigalupo Zapater), citando las SSTs de 26 de enero y 24 de junio, ambas de 1994:

“La jurisprudencia, siguiendo de esta manera una doctrina fuertemente consolidada, ha entendido que lo único que debe ser tenido en favor del partícipe en cuenta es que éste no infringe el deber específico del autor y que, por tal razón el partícipe puede ser condenado con una pena atenuada respecto del autor. La falta de infracción del deber especial del autor importa, por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber del autor y en la lesión del bien jurídico”.

La reciente y ya citada STS 213/2018, de 7 de mayo, reitera la jurisprudencia consolidada de la Sala, que por su clarificadora exposición reproduzco:

“En nuestra STS 400/2017 de 1 de junio recordábamos la doctrina ya expuesta en la STS 508/2015, Fundamento Centesimonoveno 2, en la que se dijo: «efectivamente nuestra jurisprudencia afirma que se trata de una facultad del Tribunal la rebaja de la pena en estos casos; igualmente hemos señalado que en principio la regla general debe ser favorable cuando se trata de no funcionarios precisamente porque no cabe predicar de los mismos la infracción de un deber especial; y que *la no aplicación debe ir precedida*

64 Muñoz Conde, F.: *Derecho Penal. Parte Especial*, 21ª edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 904.

65 Luzón Peña, D.M.: “Responsabilidad penal del asesor jurídico”, *Revista Penal*, nº 29, 2012, pp. 103 y 104. Admite, no obstante, la posibilidad de que el error sea vencible, cuando la información del asesor sea disparatada y desatinada, aunque haya sido expresada de modo claro y preciso.

66 Vid., en igual sentido, Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 207; Luzón Peña, D.M.: “Responsabilidad penal del asesor jurídico”, cit., p. 106; Silva Sánchez, J.M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 93.

67 Art. 65: “3. Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”.

de una motivación especial y suficiente". En el presente caso no se ha tomado en consideración por la Audiencia la posible aplicación del precepto mencionado. Pues bien, teniendo en cuenta la regla general y *no teniendo la condición de funcionario el acusado, pues dejó de serlo con anterioridad en los hechos enjuiciados, no se advierten razones que impidan su aplicación* pues no concurre en el mismo la infracción del deber específico que obliga a los funcionarios, en este caso a los agentes policiales.

Aplicando esta doctrina en el caso que ahora juzgamos, *la ausencia de toda motivación por la sentencia recurrida de la no aplicación de la previsión del artículo 65.3 del Código Penal ya la deja incurso en una vulneración*, cuando menos, del artículo 72 del mismo capítulo del Código Penal que aquel otro precepto.

Por otra parte el juicio de reproche al cooperador que no es sujeto pasivo del impuesto defraudado, debe reducirse proporcionadamente la respuesta sancionadora en relación a la dada al autor en el que la conducta es más reprochable.

El motivo se estima⁶⁸.

Para Martínez-Buján Pérez y Silva Sánchez, es en estos delitos especiales de naturaleza mixta donde esta regla cobra pleno sentido⁶⁹.

Una controversia que sigue abierta es la relativa al alcance al cómplice de la rebaja prevista en el art. 65.3 CP, pues éste se refiere, exclusivamente, al inductor y al cooperador necesario en un delito especial, siendo este el caso. Las soluciones doctrinales aportadas van desde la impunidad (entendiendo que el legislador los ha excluido, lo que no se condice con la regla general de castigo a la complicidad prevista el art. 29 CP) hasta su aplicación en interpretación analógica⁷⁰.

A lo anterior se suma que el art. 63 CP sí mandata la rebaja en un grado de la pena al cómplice⁷¹, por lo que, de igual modo, se plantea la duda de si pueden concurrir una doble rebaja de la pena, la que procede en aplicación de este precepto, más la derivada de la

aplicación, salvo excepción motivada, del art. 65.3 CP al cómplice.

En ese sentido, la STS 841/2013, de 18 noviembre (caso "minutas en el Ayuntamiento de Marbella"), haciéndose eco de la Circular 2/2004, de 22 de diciembre, de la Fiscalía General del Estado, que admite la doble rebaja, la del art. 63 CP por cómplice y la del art. 65.3 CP por *extraneu* en un delito especial propio⁷², la aplicó al cómplice en un delito especial propio como es la malversación de caudales públicos. Se refiere también a la doble rebaja la STS 277/2015, de 3 de junio⁷³.

Que la doble rebaja es una cuestión debatida en el seno de la doctrina lo acredita el que casi los mismos principios sirvan de sustento para una posición y la contraria. Los fundamentos para la doble rebaja habría que buscarlos en los propios de cada expediente, básicamente, los principios de legalidad, de lesividad y de proporcionalidad, y son justamente los principios de legalidad y de proporcionalidad los que aduce Silva Sánchez para sostener que la doble rebaja es sumamente discutible⁷⁴. Aunque escapa en mucho a los fines de este trabajo, si se estima que el cómplice no debe tener la misma cantidad de respuesta que el cooperador necesario, dada la menor entidad fáctica y normativa (art. 63 CP) de su aporte —menor injusto—, las dudas de legalidad estricta en la aplicación del art. 65.3 CP podrían solventarse vía apreciando como muy cualificada la atenuante analógica del art. 21.7ª CP, aunque esta solución no está exenta, ni mucho menos, de objeciones también de legalidad⁷⁵.

Por último, hay que tener en cuenta que la atenuante extraordinaria y facultativa por reparación del daño y confesión, prevista en el art. 305.6 CP, genuina figura premial de la delación⁷⁶, puede alcanzar al partícipe. Así, prevé que "los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como

68 Las cursivas no están en el original.

69 Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, cit., p. 646. Silva Sánchez, J.M.: "El nuevo escenario del delito fiscal en España", cit., p. 76 llega, en realidad, más lejos, sosteniendo que sólo en estos casos procede la atenuación prevista.

70 Vid., al respecto, Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, cit., pp. 628 y 629.

71 Art. 63: "A los cómplices de un delito consumado o intentado se les impondrá la pena inferior en grado a la fijada por la Ley para los autores del mismo delito.

72 Fiscalía General del Estado: Circular 2/2004 sobre aplicación de la reforma del Código Penal operada por Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, p. 65 [En línea: www.fiscalia.es; último acceso: noviembre de 2018].

73 Cabe advertir que la STS 841/2013 fue anulada por STC 125/2017, de 13 de noviembre, pero solo en lo que se refiere a la condena al autor por el delito de falsedad en documento oficial por imprudencia grave, manteniendo el resto de los pronunciamientos.

74 Silva Sánchez, J.M.: "El nuevo escenario del delito fiscal en España", cit., p. 77.

75 Vid. González Cussac, J.L.: *El delito de prevaricación de autoridades y funcionarios*, 2ª edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 135: el art. 21.6ª CP se refiere a las anteriores, entre las que no está la rebaja al *extraneu* en un delito especial; argumento y autor que también los trae a colación Silva Sánchez, J.M.: "El nuevo escenario del delito fiscal en España", cit., p. 63 y nota 70.

76 En expresión de Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 555 y 556, el cual se muestra crítico con ella.

imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos”. Dicho esto, añade: “Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito”.

A todo ello podría sumarse la rebaja de la pena que llegaría vía sentencia de conformidad. La reflexión que ello provoca inmediatamente es, a mi entender, más propia conclusiones.

9. Conclusiones

I. En la relación entre la actividad profesional del asesor fiscal y el delito de defraudación tributaria, pueden distinguirse tres grandes grupos de caos: el primero es en el que no hay duda de su no contribución criminal. Es en el que se sitúa el día a día de un asesor fiscal, una actividad lícita y cada vez más necesaria ante la complejidad del sistema tributario.

El segundo es justo el contrario: no hay duda de su contribución criminal. Son los casos en los que de modo doloso el asesor fiscal dota de un contenido delictivo su actividad, bien diseñando la operación defraudatoria, bien aportando elementos de dicha operación.

El tercer grupo son en los que hay dudas, y éstas se despejan acudiendo a la teoría de los actos neutrales: si la aportación del asesor fiscal está dentro de los estándares de su profesión, aun cuando él sepa, o pueda saber, que su asesoramiento va a ser empleado por el asesorado —el deudor tributario— para la comisión de un delito de defraudación tributaria, su conducta es impune.

II. Determinado el carácter delictivo de la aportación del asesor fiscal, la jurisprudencia suele condenarlo como cooperador necesario, en tanto se trata del aporte de un experto frente a deudor por lo general un profano en materia tributaria.

La distinción entre cooperación necesaria y complicidad puede hacerse recurriendo a la teoría de los bienes escasos. La fórmula de la *conditio sine qua non* ofrece un escaso o nulo rendimiento seleccionador: su fundamentación puramente causalista conduce a entender toda aportación como esencial. Además, es vicaria de una perspectiva *ex post*, de suerte que no resuelve la duda para la que podría ser empleada. Y no debiera recurrirse a la teoría del dominio del hecho, herramienta idónea para la distinción entre un coautor y un cooperador necesario, pero no entre un cooperador necesario y un cómplice: ninguno de los dos debe tener un codominio del hecho.

III. En el desarrollo de su actividad profesional es fundamental que el asesor fiscal delimite claramente y de manera pormenorizada el encargo que se le hace, motivo por el cual la hoja de encargo juega un papel crucial a modo de consentimiento informado exonerante de responsabilidades futuras.

También en ese sentido las comunicaciones con el cliente son, o pueden ser, una sólida prueba indiciaria de su en todo momento recto proceder.

IV. La intensa rebaja penológica a la que se puede llegar con el juego último de la rebaja premial por declaración prevista en el art. 305.6 CP —aunque sobre todo la configuración de la regularización—, pone muy a las claras la instrumentalización del Derecho Penal con fines recaudatorios. Si a ello se suma la posible nueva rebaja de pena vía conformidad, más nítido queda el recurso al Derecho Penal como “espada de Damocles” que colocar sobre el autor y el partícipe para que colaboren eficazmente en la mejor llevanza de la recaudación impositiva, lo que, dicho en román paladino, podría sonar muy bien, si no es por el “matiz”, permítaseme el sarcasmo, que se están violentando los principios básicos que inspiran el Derecho Penal propio de un Estado democrático de Derecho.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F.: “Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 100, 2013
- APARICIO PÉREZ, J.: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997
- BLANCO CORDERO, I.: *Límites a la participación delictiva: las acciones neutrales y la cooperación en el delito*, Comares, Granada, 2001
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2ª edic., Wolters Kluwer, Hospitalet de Llobregat, 2016
- DELGADO SANCHO, C.D.: “La responsabilidad del asesor fiscal por blanqueo de capitales”, *Revista Técnica tributaria*, nº 109, 2015
- DEL ROSAL, P.: “Los asesores fiscales se rebelan contra su «criminalización»”, *Diario El País*, 20 de mayo de 2018 [en línea: www.elpais.es]
- FEIJOO SÁNCHEZ, B.J.: *Límites a la participación criminal*, Comares, Granada, 1999
- FEIJOO SÁNCHEZ, B.J.: “El principio de confianza como criterio normativo de imputación objetiva”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, nº extraord. 1, 2000
- FEIJOO SÁNCHEZ, B.J.: “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, en M.

- Bajo Fernández (dir.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*, Ramón Areces, Madrid, 2007
- FERRÉ OLIVÉ, J.C.: “Autoría y participación”, en Berdugo Gómez de la Torre, I. *et al.*, *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 3ª edic., Ediciones Experiencia, Barcelona, 2016
- FERRÉ OLIVÉ, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018
- Fiscalía General del Estado: *Circular 2/2004 sobre aplicación de la reforma del Código Penal operada por Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre*
- FRANCISCO BLANCO, D.; Cabrera Galeano, M.: “El delito contra la hacienda pública y el asesor fiscal”, *Abogados del Estado*, cuadernillo jurídico, n.º 46, 2018
- GÓMEZ MARTÍN, V.: “La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos”, *La Ley Penal*, n.º 73, 2010
- GONZÁLEZ CUSSAC, J.L.: *El delito de prevaricación de autoridades y funcionarios*, 2ª edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 1997
- LANDA GOROSTIZA, J.M.: *La complicidad delictiva en la actividad laboral “cotidiana”*, Comares, Granada, 2002
- LÓPEZ PEREGRÍN, M.C.: *La complicidad en el delito*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997
- LUZÓN PEÑA, D.M.: “Responsabilidad penal del asesor jurídico”, *Revista Penal*, n.º 29, 2012
- MANSO CHICOTE, C.: “Asesor fiscal, ¿una profesión de alto riesgo?”, *Diario ABC*, 30 de mayo de 2018 [en línea: www.abc.es]
- MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I.: “El papel del asesor tributario en el procedimiento penal. Comentarios a la sentencia del caso Messi”, *Diario La Ley*, n.º 9022, 2017
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 5ª edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M.: *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Edersa, Madrid, 2004 [en línea: www.vlex.es]
- MERINO JARA, I.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: “La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional”, *Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública*, n.º 233, 1994
- MESTRE DELGADO, E.: “Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en C. Lamarca Pérez (coord.), *Delitos. La parte especial del Derecho penal*, Dykinson, Madrid, 2016
- MIR PUIG, S.: *Derecho Penal. Parte General*, 10ª edic., Reppetor, Barcelona, 2016
- MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal. Parte Especial*, 21ª edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017
- NAVARRO CARDOSO, F.: “Problemas de prescripción del delito de defraudación tributaria (regularización y beneficios fiscales sometidos a requisitos futuros)”, *Revista General de Derecho Penal*, n.º 24, 2015
- NAVARRO CARDOSO, F.: “El delito de financiación del terrorismo en el Código Penal español (art. 576)”, en J.C. Ferré Olivé, A.I. Pérez Cepeda (dir.), *Financiación del terrorismo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018
- ORTS BERENGUER, E.; GONZÁLEZ CUSSAC, J.L.: *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 5ª edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015
- PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1986
- PONT CLEMENTE, J.F.: “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 63, 2003
- PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, Marcial Pons, Madrid, 2006
- QUERALT JIMÉNEZ, J.J.: “Colmar una laguna”, *Cinco Días* [prensa], 6 de mayo de 2002 [en línea: www.cincodias.com]
- QUERALT JIMÉNEZ, J.J.: *Derecho penal español. Parte especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015
- ROBLES PLANAS, R.: *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, Madrid, 2003
- ROBLES PLANAS, R.: “Riesgos penales del asesoramiento jurídico”, *Diario La Ley*, n.º 7015, 2008
- ROXIN, C.: *Täterschaft und Tatherrschaft*, 9ª edic., Walter de Gruyter, Berlin, 2016
- RUEDA MARTÍN, M.A.: “Consideraciones acerca de la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de un hecho doloso”, *Revista Penal*, n.º 9, 2002
- RUEDA MARTÍN, M.A.: “De nuevo sobre la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de hechos dolosos”, *Cuadernos de Política Criminal*, n.º 115, 2015
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2007

SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J.: “Blanqueo de capitales y abogacía”, *InDret*, nº 1, 2008

SILVA SÁNCHEZ, J.M.: “La responsabilidad penal de los asesores fiscales”, *Iuris: actualidad y práctica del derecho*, nº 53, 2001

SILVA SÁNCHEZ, J.M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005

SILVA SÁNCHEZ, J.M.: “Teoría del delito y Derecho penal económico-empresarial” en J.M. Silva Sánchez, F. Miró Llinares (dir.), *La teoría del delito en la práctica penal económica*, La Ley, Madrid, 2013

SILVA SÁNCHEZ, J.M.: “Sobre la atipicidad penal de las conductas realizadas en fraude a la ley tributaria”, en M.L. Maqueda Abreu, M. Martín Lorenzo, A. Ventura Püschel (coord.), *Derecho Penal para un estado social y democrático de derecho: estudios*

penales en homenaje al profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubieto, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016

SOLA RECHE, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en C.M. Romeo Casabona; E. Sola Reche; M.A. Boldova Pasamar (coord.), *Derecho Penal. Parte Especial*, Comares, Granada, 2016

TORRES CADAVID, N.: “La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuar en nombre de otro”, *Nuevo Foro Penal*, nº 90, 2018.