

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL. TAX CRIMES AND THE TAX ADVISER

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

e-mail: marcosrc@ucm.es; david.francisco@mjusticia.es

SUMARIO: En el artículo se analiza la figura del asesor fiscal en relación con el delito fiscal del art. 305 CP que pueda cometer su cliente. Se trata de una cuestión novedosa, ya que no suele verse en la jurisprudencia sentencias condenatorias a los asesores fiscales por delitos cometidos por sus clientes. Además, se profundiza en cada uno de los supuestos y situaciones en los que puede encontrarse el asesor fiscal en relación con el delito cometido por su cliente.

CONTENTS: The article analyzes the tax adviser criminal liability in relation with the tax crime of the art.305 Spanish Criminal Code that his client may commit. It is a novel issue, due to the fact that it is not common to find in the Spanish Case Law many convictions against the tax adviser because of tax crimes of his clients. In addition, each hypothesis or case in which the tax adviser can be in relation with a tax crime committed by his client is analyzed specifically.

PALABRAS CLAVE: delito fiscal, asesor fiscal, Hacienda Pública, responsabilidad criminal.

KEYWORDS: tax crime, tax adviser, Tax Office, criminal liability.

I. Introducción

1.1. Planteamiento

No son pocas las ocasiones en que el acusado por un delito contra la Hacienda Pública reconoce en el plenario su ignorancia e inexperiencia en materia fiscal aduciendo que la gestión tributaria correspondía a su asesor, quien ni siquiera está presente en la causa. Y es que no son frecuentes las condenas de los asesores fiscales por este tipo de delitos.

Por ello, uno de los principales problemas jurídicos que suscita el delito fiscal tipificado en el artículo 305 del Código Penal es el relativo a la determinación y calificación de la actuación del asesor fiscal y su posible participación en la comisión del ilícito mencionado.

En el presente artículo tratarán de resolverse las dudas que se plantean en torno a la cuestión anunciada, sin olvidar que se trata de una materia enormemente casuística que exige contemplar los diversos escenarios posibles, así como su diferente trascendencia penal.

Un correcto análisis de la cuestión planteada requiere examinar determinados conceptos, comenzando con el del propio sujeto, el asesor tributario, que se ha convertido en una figura cada vez más frecuente habida cuenta de la especialidad y complejidad de la normativa tributaria y del elevado desconocimiento que impera en el ciudadano de a pie¹.

1.2. Concepto y funciones del asesor fiscal

El asesor fiscal puede definirse como aquel profesional experto en materia tributaria que asiste al obligado tributario que ha contratado sus servicios, mediante el asesoramiento técnico en la misma en base a sus conocimientos especializados. Por tanto, tiene un papel decisivo en el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Nuestro legislador no se ha olvidado de esta figura, de manera que el artículo 37.5, e) del

¹ El artículo 25.3 del RGIT dispone que “los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán intervenir en las actuaciones inspectoras asistidos por un asesor, quien podrá aconsejar en todo momento a su cliente. Los asesores podrán actuar asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder.”

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

Reglamento General de la Inspección de los Tributos, define a los asesores como “*quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera*”.

En la doctrina pueden encontrarse interesantes definiciones, entre las que destaca la ofrecida por el Doctor en Derecho D. JULIO BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, que considera que “*ser asesor fiscal es colaborar en la realización de la Justicia. Ello significa reconocer la nobleza de este arte que supone conocer bien las normas, elegir las opciones, explicar ventajas e inconvenientes al asesorado, estudiar los planteamientos, garantizar la seguridad jurídica del administrado, procurar la correcta aplicación de las normas, moderar las discrepancias, defender al contribuyente, oponerse a la arbitrariedad, colaborar en la resolución justa de los procedimientos de revisión de actuaciones con trascendencia tributaria*”².

En atención a tal concepto es posible distinguirse dos grandes funciones a desempeñar por el asesor fiscal: (i) la de asesoramiento jurídico, económico y contable al cliente-obligado tributario para el cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública (implica la información, consejo y orientación profesional al cliente en atención a la legalidad vigente) y (ii) la de asistencia técnica en el cumplimiento de dichas obligaciones (la gestión de los tributos con evidente carácter burocrático). Además, es posible que el asesor fiscal desempeñe una tercera función (iii), la de representación y defensa de los intereses de su cliente ante la Hacienda Pública, siempre que le haya otorgado el oportuno poder³, lo que , como se verá, lleva consigo importantes consecuencias a efectos penales.

II. LA RESPONSABILIDAD CRIMINAL DEL ASESOR FISCAL

2.1. Planteamiento

La responsabilidad criminal del asesor tributario dependerá en gran medida de la naturaleza y características del delito contra la Hacienda Pública.

En torno a esta cuestión existe una enriquecedora discusión doctrinal sobre si nos encontramos ante un delito común que puede ser cometido por cualquier persona, o bien se trata de un delito especial propio que únicamente puede ser perpetrado por el obligado tributario de acuerdo con el concepto recogido en el artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta última es la posición mayoritaria y defendida por el Tribunal Supremo.

A pesar de ello, existe un cierto sector doctrinal minoritario que defiende la necesidad de ampliar la concepción restrictiva de la autoría en este tipo de delitos incluyendo a todos aquellos sujetos que, con independencia de su condición o no de obligado tributario, estén en una situación de dominio dominio que les permita llevar a cabo la conducta defraudatoria. Dentro de esta postura doctrinal se encuentra CHOCLÁN MONTALVO⁴ al señalar que “*como ha puesto de manifiesto la doctrina, las posibilidades de configuración de la autoría del extraneus en un delito especial no deben reducirse a formas de dominio social derivadas de la administración o la representación, pudiendo comprender formas de dominio a través de la coacción o del error, de modo que no habría obstáculo para que el extraneus que domina la ejecución del delito del intranets sea hecho responsable, reconociendo que algunos delitos*

² “Los asesores fiscales”, *Impuestos*, 1993.

³ En ese sentido señala la STS de 22 de enero de 1993, que “*por virtud de un vínculo privado de mandato representativo, el representante suple a través de sus actuaciones y manifestaciones de voluntad las que por derecho propio corresponden a su representado, y en tal sentido es consecuente que lo actuado por el primero produzca plenos efectos jurídicos respecto del segundo. Así se desprende del principio general que contiene el artículo 1727 del Código Civil. Y esto es también predicable a los asesores cuando actúen “asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder”. Sin embargo, “asesor” es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado, de manera que sus opiniones se dirigen sólo a éste. Ni siquiera llega a alcanzar el nivel de atribuciones que confieren las leyes procesales al letrado director del pleito. En el expresado sentido queda clara la diferencia entre “representantes” y “asesores” en los artículos 32 y 85.2 de la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre de 1992.9.”*

⁴ CHOCLÁN MONTALVO, J.A. “*Sobre la autoría del extraneus en el delito fiscal*”.

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

especiales, en los que la “especialidad” se deriva de la concurrencia de especiales elementos objetivos de autoría, serían accesibles a la autoría de un extraneus que llegue a dominar la ejecución típica, dando lugar a una autoría mediata”. Se trata de considerar el delito fiscal como delito común. De conformidad con esta tesis, el Código penal tan sólo exige el requisito exigido de la falta de ingreso, o el ingreso en menor cuantía, como elemento esencial del tipo pero sin referirse a las condiciones personales de la persona que lo ejecuta. Bajo este prisma, resultaría indiferente quién realice la acción. Alegan estos autores que el tenor literal del artículo 305 del Código penal no exige la elusión del pago de tributos propios, sino que sencillamente habla de tributos.

En cualquier caso, como se ha dicho, actualmente es consolidada la doctrina y jurisprudencia (SSTS de 20 de mayo de 1996, de 30 de abril de 2003 o de 2 de marzo de 2005, entre otras muchas) que configura el delito fiscal como delito especial de propia mano, que únicamente puede ser cometido por el obligado tributario que, además, realice alguna de las conductas típicas previstas en el artículo 305 del CP. No obstante, el concepto de obligado tributario es excesivamente amplio de forma que es necesario acotarlo. Así, en atención a la conducta típica (*defraudar “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”*) tan sólo podrán ser autores del delito los sujetos pasivos del tributo [es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal – la que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria-, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo], los obligados a realizar pagos a cuenta (ex artículo 37 LGT) en cuanto a sus respectivas obligaciones y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

La calificación del delito fiscal como “*especial propio*” no excluye la participación del “*extraneus*” en las distintas modalidades que establecen los artículos 28 y 29 del CP, de forma que las restantes personas que hubieran podido intervenir en el “*iter criminis*” quedarán relegadas a la esfera de la participación del *extraneus* en el delito cometido por el *intraneus*.

El asesor como *extraneus*, dado que no infringe el especial deber que da materialmente contenido al tipo delictivo especial propio, no puede ser considerado autor, aun cuando las consecuencias penológicas sean idénticas. La jurisprudencia STS RJ1996/3838 20 mayo de 1996 es unánime al admitir la participación en delitos especiales propios, como el delito fiscal, de personas que no reúnen las características y condiciones exigidas para el autor. El asesor partícipe ataca de forma mediata e indirecta el mismo bien jurídico pero carece de la especial cualificación que posee el autor. En definitiva, la referida especial cualificación en el delito especial, se requiere únicamente para la autoría en sentido propio, pero no es precisa en las demás modalidades de participación asimiladas punitivamente a la autoría.

Así las cosas, admitida la posibilidad de participación en el delito contra la Hacienda Pública, desde el punto de vista fáctico son múltiples los escenarios que se pueden plantear atendiendo a la actuación concreta del asesor fiscal.

A continuación, se analizarán separadamente las distintas posibles situaciones, si bien con carácter previo es importante recordar que el asesor no sustituye la voluntad del obligado tributario-sujeto activo del delito, sino que sólo ayuda a formarla. Señala el Tribunal Supremo que *el asesor es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado...*⁶.

Desde un punto de vista dogmático, la consideración del asesor como partícipe en el delito fiscal es la única admisible bajo consideración de que el delito fiscal es un delito especial de propia mano.

Sentado lo anterior, pueden distinguirse las siguientes situaciones: i) la actuación dolosa del asesor, ii) la actuación negligente del asesor [casos de equivocación del asesor fiscal en el cálculo de la liquidación de la cuota a ingresar por su cliente o elaboración errónea de la declaración tributaria a presentar], iii) otros supuestos en los que la actuación del asesor

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

tributario aparece como accesoria.

Todos ellos serán analizados a continuación.

2.2. La actuación dolosa del asesor fiscal

2.2.- Actuación dolosa del asesor, que, a su vez, permite diferenciar dos supuestos:

2.2.1.- Cuando tiene lugar con el conocimiento y connivencia del obligado tributario, de modo que el asesor tributario le avisa de las consecuencias de la actuación a realizar, pese a lo cual el cliente decide seguir adelante.

En este caso, es el asesor quien aporta sus conocimientos técnicos especializados y necesarios para hacer posible la defraudación tributaria, sin los cuales el delito no se podría haber cometido. Se engloban dentro del presente supuesto ejemplos tales como aquellos en que el asesor diseña un entramado societario⁵ o un artificio contable dirigido a obtener un ilícito ahorro fiscal. En estos casos es evidente la tipicidad de la conducta del asesor en concepto de cooperador necesario, puesto que facilita consciente y voluntariamente los elementos necesarios para perpetrar la defraudación perseguida o consentida por su cliente⁶. En cualquier caso, para que la participación sea relevante a efectos penales deberán apreciarse los requisitos de cooperación a la ejecución con actos anteriores o simultáneos. Si el delito se hubiera cometido de igual forma sin la participación del asesor, entonces hablaremos de complicidad.

Debido a su especial trascendencia⁷, es necesario distinguir las figuras de la cooperación necesaria y la complicidad (de acuerdo con el artículo 29 del CP “*son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos*”). Para ello, el Tribunal Supremo ha aportado dos criterios de gran utilidad a estos efectos. Uno inicial (SSTS de 2 de febrero de 1982 o de 7 de marzo de 1985, entre otros), el de la *conditio sine quae non* (se tratará de cooperación necesaria si suprimida la aportación del partícipe se evitara la producción del resultado) y otro de elaboración más reciente (SSTS 24 de abril de 2000) que sigue la teoría de los bienes escasos (se hace depender la existencia de cooperación en función de la dificultad que el autor padezca para sustituir por otra la aportación del partícipe en la comisión del delito). Algunos autores añaden el criterio del “*dominio del hecho*”, entendido en el sentido de que el partícipe pueda impedir o interrumpir la ejecución de la conducta típica.

2.2.2.- Cuando el asesor actúa sin el conocimiento del cliente-obligado tributario.

Es perfectamente posible que el asesor trate de basar su éxito profesional en promesas de importantes reducciones o ahorros fiscales aún a costa de la legalidad (aspecto que puede ocultarse al cliente confiado en la gestión del experto). En este escenario las consecuencias dependerán de la voluntad del obligado tributario.

Así, (2.2.2.1) si éste pudiendo conocer el obrar antijurídico del asesor, opta por permanecer en la ignorancia, beneficiándose de dicha situación, será aplicable la conocida doctrina de «la ignorancia deliberada» procedente del derecho anglosajón⁸. En estos casos, si el obligado

⁵ Las SSTS 1231/1999, 26 de julio y 264/2003, 30 de marzo consideran cooperador necesario al asesor fiscal que planeó y diseñó la compleja operación de ocultación de beneficios.

⁶ Como señalaba la STS 1231/1999, de 26 de julio, al describir la conducta del asesor tributario, al que posteriormente se condenaría como cooperador necesario, «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 ...»

⁷ De acuerdo con el artículo 63 del CP “*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*”, mientras que respecto del cooperador, en atención al artículo 28.b del CP, la pena impuesta podrá ser la misma que la del autor.

⁸ La sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2009 exige los siguientes requisitos para que pueda acogerse tal doctrina:

“1.- “Una falta de representación suficiente de todos los elementos que definen el tipo delictivo de que se trate”, que, sin ser absoluta, “ha de ser reveladora de una grave indiferencia del autor hacia los bienes jurídicos penalmente protegidos, pues, pese a representarse el riesgo que su conducta puede aparejar, no desiste del plan concebido”.

2.- Una decisión del sujeto de permanecer en la ignorancia, aun hallándose en condiciones de disponer, de forma directa o indirecta, de la información que se pretende evitar.

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

tributario decidiera la realización de la acción típica, no obstante haber tenido consistentes y claras sospechas de la concurrencia de los elementos del tipo objetivo debido, manifestando indiferencia respecto de dicha concurrencia y cegando deliberadamente sus fuentes de conocimiento, no cabrá alegar un error o ignorancia relevantes para la exclusión del dolo en el sentido del artículo 14.1 CP

En consecuencia, nos encontraríamos ante un autor doloso (el obligado tributario) y un partícipe (el asesor tributario), de nuevo, como cooperador necesario si su actuación es imprescindible para la comisión del delito.

En cambio (2.2.2.2) si el obligado tributario cree verdaderamente que el asesor está actuando dentro de la legalidad aunque en realidad no sea así, a pesar de que pudiera defenderse que se tratara de un supuesto de error de tipo (ex artículo 14.1 del Código Penal), que excluiría la responsabilidad criminal del obligado tributario si fuera invencible, parece más correcto reconocer la atipicidad de su conducta por ausencia de dolo, ya que, como se verá, es un elemento del tipo analizado.

En cuanto al asesor, como *extraneus*, fuera de los casos en que cuente con poderes de administración o representación de su cliente permitiendo la aplicación del artículo 31.1 del Código Penal como administrador de hecho, se presenta un problema en relación con su punibilidad, pues carecería de la cualificación necesaria para ser calificado de autor. Se trataría de una especie de autoría mediata, en la que el *extraneus-partícipe* utiliza al *intraneus-obligado* tributario carente de dolo, para cometer un delito del que no puede ser considerado autor.

Así, habida cuenta de la naturaleza de delito especial de propia mano del ilícito fiscal (que excluye la autoría mediata) y de acuerdo con el principio de accesoriedad, que supone que el partícipe (por definición) precise de un hecho ajeno en el que participe⁹, cabe preguntarse si es **posible condenar al partícipe cuando no hay autor, bien porque haya sido absuelto o bien porque ni siquiera ha sido enjuiciada su conducta**. A primera vista, la respuesta parece ser negativa, pero la cuestión no es tan sencilla y evidentemente estará fuertemente condicionada por la calificación de la actuación del autor u obligado tributario en virtud de ese carácter accesorio.

La doctrina y la jurisprudencia de manera mayoritaria consideran que, en virtud de su carácter accesorio, la participación como tal, únicamente podrá ser castigada en la medida en que llegue a serlo el hecho principal.

Dicho principio de accesoriedad en la participación ha sido objeto de modulaciones que distinguen, en función de su exigencia progresiva en la escala secuencial de la teoría del delito, entre los siguientes grados: la accesoriedad mínima, que considera suficiente que el hecho principal sea típico; la accesoriedad media o limitada, que propugna que tal hecho ha de ser, cuanto menos, antijurídico; y la accesoriedad máxima o extrema, que exige también la culpabilidad del autor para que responda el partícipe. Finalmente, algunos autores van un paso más allá y adicionan a las anteriores la "*hiperaccesoriedad*", que requiere además la punibilidad del hecho principal.

En nuestro Derecho puede afirmarse que rige de manera pacífica el principio de accesoriedad limitada¹⁰, es decir, el partícipe sólo responderá cuando el hecho principal sea típico y antijurídico, y en el caso de que existan causas de justificación, las mismas alcanzarán al partícipe. En ese sentido se pronunciaba ya la STS de 4 de julio de 1986 (RJ 1986/3885) al señalar que "(...) *ya es sabido que no puede haber participación en un delito inexistente, pero que, a pesar de ello, se puede participar en un comportamiento ajeno con tal que éste reúna determinados requisitos estructurales de la infracción de que se trate*", los cuales concreta más

^{3º}- *Un componente motivacional, inspirado en el propósito de beneficiarse del estado de ignorancia alentado por el propio interesado, eludiendo así la asunción de los riesgos inherentes a una eventual exigencia de responsabilidad criminal*".

⁹ En ese sentido la STS de 24 de marzo de 1993, - Rec. 222/1991-

¹⁰ El principio de la accesoriedad limitada es sostenido en numerosas sentencias como las SSTS de 20 de junio de 2001 (-RJ 2001/7264-), de 29 de julio de 2002 (-RJ 2002/7947-), de 7 de marzo de 2003 (-RJ 2002/7947-).

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

adelante en la atipicidad y antijuridicidad.

Establecida la anterior clasificación es necesario recordar que el delito contra la Hacienda Pública es esencialmente doloso. En efecto, el delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, en su modalidad básica, castiga las defraudaciones cometidas mediante alguna de las modalidades que en él se describen, que excedan del límite señalado, siendo por tanto, el núcleo de la conducta típica la defraudación.

De lo anterior resulta que la existencia de un delito fiscal exige la concurrencia de dos requisitos: (i) uno objetivo (perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública en cuantía superior a 120.000 euros, como cifra que delimita la frontera entre la sanción administrativa y la Sanción penal que constituye una condición objetiva de punibilidad) y (ii) un requisito subjetivo (“el ánimo de defraudar”, al que es inherente el dolo) que se desprende del empleo del verbo “defraudar” por el artículo 305 CP para definir la conducta típica. El Código Penal no contempla la comisión “*culposa*” de este delito, por lo que quedan despenalizadas aquellas defraudaciones que, aunque superen el umbral legal, no sean dolosas habida cuenta del sistema de “*numerus clausus*” para la determinación de los tipos penales respecto de los que resulta punible la imprudencia (ex art.12 del Código Penal). El delito fiscal es, por tanto, un delito esencialmente doloso que requiere la concurrencia de dos elementos, intelectual –saber lo que se hace- y volitivo –hacer lo que se quiere-.

Descendiendo al supuesto ahora examinado (actuación dolosa del asesor fiscal y ausencia de dolo en la conducta del obligado tributario), resultara enormemente complejo desde el punto de vista dogmático la condena del asesor por imperativo del principio de accesoriadad, que presupone que la participación necesita una conducta básica, la del autor en sentido estricto, y otras conductas accesorias o periféricas.

Así las cosas, la falta de dolo en el obligado tributario, único sujeto apto para ser considerado autor del delito contra la Hacienda Pública, determinaría la ausencia del elemento subjetivo exigido por el tipo penal y, por tanto, ello supondría la atipicidad de su conducta. La primera y principal consecuencia sería que, ni siquiera desde la perspectiva extrema de la accesoriadad mínima, podría justificarse la responsabilidad del partícipe en el presente caso, dado que el hecho principal del autor no es típico.

A pesar del obstáculo expuesto, el Tribunal Supremo ha condenado en ocasiones a los partícipes sin castigar al autor. En el brillante y muy recomendable artículo titulado “*¿Argumentación o pretexto? A propósito de la fundamentación jurídica del Tribunal Supremo español para condenar a los partícipes en determinados casos donde no se castiga al autor del hecho principal*”, el Profesor Alberto VIDAL CASTAÑÓN analiza dos ejemplos significativos pero que gozan de una fundamentación jurídica distinta y que resultan de gran interés en el presente estudio.

El primer ejemplo viene constituido por la STS 606/2010, de 25 de junio (Rec. 519/2009), en la que se condena a varios partícipes como cooperadores necesarios de un delito fiscal relativo a una sociedad, respecto de cuyos administradores, imputados en un principio en concepto de autores, se acordó el sobreseimiento en fase de Instrucción, acudiendo a la equiparación entre la antijuridicidad penal y la administrativa (los administradores habían vulnerado la normativa tributaria)¹¹. Dicha equiparación es criticada por el autor, que destaca las indeseables consecuencias que trae consigo¹² y sobre todo centra su crítica en la necesidad de examinar la existencia de dolo o negligencia (tipo subjetivo, residenciado parte del dolo en la antijuridicidad) para la determinación de la antijuridicidad penal del hecho principal del autor y poder aplicar el principio de accesoriadad en la participación.

¹¹ La STC 138/1992, de 13 de octubre proclama “*la identidad sustantiva de la infracción administrativa y el delito*”.

¹² El profesor VIDAL CASTAÑÓN apunta (i) Posible vulneración del carácter fragmentario del Derecho penal; (ii) obviar consideraciones y especificidades propias de la autoría administrativa respecto de la autoría en sede penal; (iii) obviar en la mayoría de los casos la específica tipicidad penal objetiva, así como (iv) la necesidad de examinar en el Derecho penal la posible concurrencia de causas de justificación y los posibles errores sobre sus presupuestos objetivos.

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

En el segundo ejemplo (no se refiere a un delito contra la Hacienda Pública, pero sí a otro delito especial como es el de prevaricación), el Tribunal Supremo (STS 222/2010, de 4 de marzo -Rec. 1231/2009) absuelve al autor pero condena a los partícipes por delitos continuados de prevaricación amparándose en que el primero obró con antijuridicidad pero sin ser consciente de ello por lo que, a su juicio, hay una falta de culpabilidad (error de prohibición). El profesor VIDAL CASTAÑÓN critica este razonamiento y sugiere que más bien se trataría de una ausencia de dolo típico que excluiría la tipicidad y, por tanto, la antijuridicidad, calificando de “*excesivamente reduccionista*” la configuración del dolo típico del autor principal realizada por el Alto Tribunal. La crítica es lógica e inmediata: el dolo es un elemento del tipo y no de la culpabilidad. Al respecto afirma CHOCLÁN MONTALVO¹³ que “*la falta de dolo excluye el tipo subjetivo del delito doloso de que se trate, pero puede haber realizado el supuesto de hecho típico de un delito culposo, si es evitable y la realización imprudente del hecho está amenazada con una pena, cosa que no sucede con el delito fiscal.*”

En definitiva, la concepción del delito contra la Hacienda Pública plantea una serie de dificultades que se traducen en la laguna de punibilidad apreciada en lo que se refiere a los partícipes cuando no se condena al autor, la cual únicamente podrá ser colmada en la medida en que el asesor (partícipe) cuente con poderes de administración o representación del obligado tributario (en cuyo caso podría responder en concepto de autor al amparo del artículo 31.1 del Código Penal), en que la falta de condena del autor se deba a su fallecimiento (la extinción de su responsabilidad criminal no impide la continuación de la causa respecto del resto de investigados o acusados pudiendo ser condenados los partícipes en el hecho típico y antijurídico del autor principal fallecido, puesto que su accesoriedad se encuentra referida al hecho típico y antijurídico y no respecto de la culpabilidad o cualquier otra causa de carácter personal), o en el supuesto de que el autor principal estuviera afectado por una causa que excluyera la culpabilidad de su conducta antijurídica (causas de inimputabilidad como la alteración o anomalía psíquica del artículo 20.1 CP, o error invencible de tipo o de prohibición) o la punibilidad (excusas absolutorias).

Tan sólo podría superarse el obstáculo dogmático y legal expresado para que el asesor fiscal respondiera como verdadero autor o coautor del ilícito, apartándonos de la consideración de delito especial propio y acogiendo la tesis que considera el delito fiscal como un delito común que tan sólo exige la elusión del pago de tributos, tanto “*propios*” como “*ajenos*”, o una especie de delito especial de dominio que permitiera así la persecución penal del verdadero “*dueño del hecho*” que ha instrumentalizado al obligado tributario para la perpetración del ilícito. Algo que, como ya se ha expuesto, ha sido rechazado de forma prácticamente unánime por Doctrina y Jurisprudencia.

Ante este vacío punitivo, ha surgido entre los autores el debate entre la conveniencia de ofrecer una respuesta penal a la situación descrita, (entre otros, CHOCLÁN MONTALVO) y la falta de necesidad punitiva. La solución es compleja pero es evidente que la producción dolosa por el asesor de un perjuicio a la Hacienda Pública es merecedora de reproche penal, sobre todo en los casos en que llega a dominar la ejecución típica.

2.3. La actuación negligente del asesor fiscal

2.3.1.- Casos de equivocación del asesor fiscal en el cálculo de la liquidación de la cuota a ingresar por su cliente o elaboración errónea de la declaración tributaria a presentar (**negligencia**). También es posible distinguir varios escenarios dependiendo de los datos de que disponga:

2.3.1.a). Que el asesor disponga de toda la información necesaria para la cuantificación de la cuota y confección de la declaración tributaria.

En este caso el obligado que ha facilitado toda la documentación de que disponía al profesional

¹³ CHOCLÁN MONTALVO J.A. “*Sobre la autoría del extraneus en el delito fiscal*”

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

que ha contratado queda exento de responsabilidad criminal. En cuanto al asesor tributario negligente, dado que nos encontramos, como se ha reiterado, ante un delito esencialmente doloso, su conducta será atípica desde el punto de vista penal, si no se acredita al menos un dolo eventual, sin perjuicio de la responsabilidad civil en que pudiera haber incurrido frente al cliente que se ve perjudicado por su actuación.

2.3.1.b). Que el asesor no disponga de toda la información y documentación necesaria para cumplir correctamente sus funciones, o dispone de información equivocada o falsa bien porque el obligado tributario se la ha ocultado deliberadamente o bien porque inspirado por un ánimo defraudatorio le ha facilitado información incorrecta que no se corresponde con la realidad.

En este supuesto, la actuación del asesor bajo el engaño maquinado por su cliente se ve afectada por un error de prohibición, pues ha actuado desconociendo que la liquidación por él practicada o la declaración presentada es mendaz, salvo que se acredite que conoció (dolo) o pudo y debió conocer (dolo eventual) la irregularidad o insuficiencia de la información proporcionada por el cliente, en cuyo caso su actuación deberá calificarse como propia del cooperador necesario, incurriendo, por tanto, en responsabilidad penal. No es merecedor de reproche penal el desconocimiento por parte del asesor de la auténtica realidad tributaria de su cliente, ya que no pesa sobre el asesor una obligación o deber concreto de comprobar que los datos facilitados por el obligado son ciertos o que le ha sido ocultada información relevante desde el punto de vista tributario. Evidentemente el obligado tributario habrá de responder en concepto de autor por el ilícito perpetrado.

2.4. Otros supuestos en los que la actuación del asesor tributario aparece como accesoria.

2.4.1.- Supuesto en que el asesor fiscal se limita a facilitar al obligado tributario consejos y conocimientos propios de la profesión sin referirse al caso concreto, que pudieran utilizarse para defraudar a la Hacienda Pública, sin ninguna otra intervención.

En ese caso, la actuación del asesor sería lícita y, en consecuencia, atípica. Salvo que dicha influencia tuviera fuerza suficiente como para orientar la voluntad inicial del sujeto hacia la comisión del delito, en cuyo caso hablaríamos de inducción. La inducción como forma de participación moral en un delito que puede considerarse ajeno, consiste en suscitar dolosamente en otro, la resolución de cometer el acto punible. La jurisprudencia¹⁴ ha exigido como requisitos necesarios para apreciar esta forma de participación: (a) que sea anterior al hecho punible, (b) que esté directamente encaminada a la comisión de un determinado delito, (c) que posea entidad suficiente para mover la voluntad del inducido hacia la realización del ilícito (eficaz), (d) dolosa y (e) productora de su específico resultado. Para ello se exige una causalidad adecuada, ya que las simples indicaciones o consejos que se limitan a reforzar una resolución ya existente no pueden calificarse de inducción.

Este sería el caso del asesor fiscal que, sin intervención posterior en los hechos punibles, aconseja a su cliente el modo de tributación infundiéndole la idea de defraudar al fisco, que lleva a efecto y concluye en el fraude. En cualquier caso, son escasísimos los pronunciamientos jurisprudenciales sobre la inducción en el delito contra la Hacienda Pública (un ejemplo es la STS de 30 de abril de 2003 –RJ 2003/3085-) ya que en la práctica lo habitual es que sea el propio obligado quien acuda al asesor con la idea, ya formada, de defraudar. En todo caso, a juicio de quien suscribe, la inducción a un delito doloso como el delito fiscal, exige el dolo en la conducta del inducido.

2.4.2.- Caso en que la actuación del asesor se reduce a la mera ejecución de las órdenes específicas de su cliente, limitándose a la gestión tributaria sin capacidad decisional e

¹⁴ STS de 30 de abril de 2003 (-RJ 2003/3085-) en la que, en aplicación del principio de accesoriadad media o limitada, se condena al inductor a pesar de la absolución de los inducidos por entender que estos realizaron una actividad constitutiva de un hecho típicamente antijurídico. A los inducidos no se les considera autores al no estimar acreditado el Alto Tribunal que tuvieran conocimiento de la finalidad y efectos de las operaciones realizadas, pero sí que se declara su responsabilidad civil directa por vía del actualmente vigente artículo 122 del Código Penal, al haberse beneficiado del fraude a título lucrativo.

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

ignorando el objetivo real prohibido por el ordenamiento jurídico: su conducta, nuevamente, habrá de quedar impune en ese caso por falta de dolo.

2.4.3.- Supuesto en que el obligado tributario ha delegado en el asesor fiscal el cumplimiento de las obligaciones tributarias, actuando en representación del primero, y omite la presentación de la declaración o presenta una mendaz (siempre con cuotas defraudadas superiores al límite delictivo).

En este caso, el asesor fiscal pasaría a ocupar la posición de deber del obligado tributario de forma que este último quedará exonerado de responsabilidad (si desconoce la defraudación) mientras que el asesor podrá ser sancionado en concepto de autor principal directo del delito fiscal, aunque no sea él propiamente el obligado tributario, a tenor de lo previsto en el artículo 31 del Código Penal.

2.4.4.- Supuesto en que el asesor, con pleno conocimiento de las intenciones de su cliente con ocasión de su profesión, no impide la defraudación.

En este caso, de acuerdo con el artículo 11 del Código penal, *“los delitos que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la ley, a su causación”*.

En principio, pudiera parecer que sobre el asesor no pesa un especial deber jurídico de informar a la Hacienda Pública o a las autoridades, es decir, no existe, más allá de la genérica obligación de denuncia de las personas que presenciaren o tuvieran noticia de la perpetración de cualquier delito público con arreglo a la Ley de enjuiciamiento criminal, una específica obligación legal o contractual de actuar sino más bien todo lo contrario, un deber de *secreto profesional* derivado de su código deontológico respecto de todos los hechos, informaciones y noticias que conozca por razón de su actuación profesional, ya que la confianza es esencial en las relaciones con sus clientes, que imponen el derecho y deber del secreto profesional.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 93.5, bajo la rúbrica de *“Obligaciones de información”*, exime de la obligación de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria a los profesionales respecto de aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Sin embargo, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, en su artículo 22 únicamente libera a los abogados de la sujeción a las obligaciones de proporcionar información y colaborar con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias de España (SEPBLAC) con respecto a la *“que reciban de uno de sus clientes u obtengan sobre él al determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, independientemente de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos.”* Termina señalando el indicado precepto que *“sin perjuicio de lo establecido en la presente Ley, los abogados guardarán el deber de secreto profesional de conformidad con la legislación vigente.”*

No sucede lo mismo con el resto de los profesionales, entre los que se encuentran los asesores fiscales, que la ley incluye en su ámbito de aplicación subjetivo (ex artículo 2.1.m). A la vista de lo expuesto, puede concluirse que el secreto profesional no ampara a los asesores respecto de simulaciones o fraudes, que puedan estar relacionados con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, efectuando, en tal caso, una comunicación al SEPBLAC, por lo que su omisión podría ser punible en esos casos.

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL

DAVID FRANCISCO BLANCO.-Abogado del Estado

MARCOS CABRERA GALEANO.-Abogado del Estado

III. CONCLUSIONES

En definitiva, no todas las actuaciones profesionales del asesor son adecuadas para apreciar su participación en un delito fiscal, sino que su conducta habrá de ser dolosa, de forma que su responsabilidad criminal dependerá tanto de la concurrencia de los requisitos legal y jurisprudencialmente exigidos por las distintas formas de participación que prevé nuestro Derecho Penal (inducción, cooperación, complicidad), como de su intervención en la configuración del supuesto de hecho que supone la comisión de un delito fiscal (al diseñar o planificar su ejecución, materializar esta última, colaborar en la misma o suscitar en el obligado la resolución de defraudar en el ejercicio de una influencia psíquica).

Tal y como se observa del análisis casuístico descrito, la forma de participación más usual será la cooperación necesaria, siendo infrecuentes los otros títulos de participación legalmente establecidos, a saber, la *inducción* y la *complicidad*.

Ya fueron examinadas las diferencias entre la cooperación y la complicidad, de modo que habrá de ser la relación de causalidad entre la conducta del partícipe (cooperador o cómplice) y el resultado delictivo, la que determine el encuadramiento de su aportación en una u otra fórmula participativa. De este modo, se apreciará la existencia de cooperación cuando su intervención resulte imprescindible para la comisión del delito, o por lo menos de considerable trascendencia, idoneidad y eficacia en la defraudación y complicidad cuando la contribución consciente anterior o simultánea del partícipe en la comisión del delito favorezca la misma pero no sea imprescindible. Se trata, por tanto, de una especie de cooperador no necesario o de segundo grado que se diferencia del cooperador necesario en la imprescindibilidad de su contribución al ilícito, lo cual no resulta fácil de determinar. También son escasos los pronunciamientos jurisprudenciales relativos a la complicidad en el delito contra la Hacienda Pública (STS 14 de febrero de 2003 –RJ 2003/2381).

Finalmente, la cuestión más controvertida es la que se refiere a la punibilidad de los asesores como partícipes en los casos en que no existe condena del autor principal por razón de la concepción del delito fiscal como delito especial de propia mano y del principio de accesoriedad. La única solución admisible desde el punto de vista jurídico es la flexibilización de la especialidad del delito contra la Hacienda Pública extendiendo la autoría a todos cuantos se encuentren en situación o posición de defraudar al fisco, aunque no sean obligados tributarios.