

Natalia Torres Cadavid

Investigadora de Derecho Penal. Univ. de León (España)/Universidad EAFIT (Colombia).
Socia FICP.

~Responsabilidad penal del asesor fiscal*~

Quisiera comenzar agradeciendo al Prof. Dr. Dr. h. c. mult. DIEGO-MANUEL LUZÓN PEÑA por darme la oportunidad de participar por primera vez en este Seminario, es un honor poder intervenir para presentar algunos de los avances de mi tesis doctoral que trata el problema de la responsabilidad penal del asesor fiscal. También agradezco al director de mi tesis, Prof. Dr. MIGUEL DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, por sus análisis y correcciones de este trabajo, así como por su apoyo permanente. Por último agradezco a los organizadores de este Seminario por permitirnos volver a la Universidad de Alcalá para debatir temas de actualidad de Derecho penal.

En la presente ponencia voy a referirme en primer lugar, brevemente, a la relevancia y pertinencia del problema de investigación y a la estructura de la tesis. Para después, hacer una presentación de la discusión sobre el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria y tomar postura en el debate, con base en una propuesta interpretativa de algunos elementos del tipo objetivo del art. 305 CP, en particular del objeto material y del resultado típico.

I.

El análisis de la responsabilidad penal del asesor fiscal se enmarca en el problema general de la división de la responsabilidad entre varios intervinientes, en este caso entre el contribuyente y el profesional en materia tributaria, relacionados entre sí

* Ponencia presentada en el XIX Seminario Interuniversitario Internacional de Derecho Penal "Derecho penal general y Derecho penal de la empresa", celebrado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá los días 2 y 3 de junio de 2016. La presente ponencia pretende presentar de manera sucinta algunos de los avances de mi tesis doctoral dirigida por el Prof. Dr. MIGUEL DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO y que ha sido financiada gracias a la ayuda del Subprograma de Formación de Personal Investigador de la Secretaría de Estado de Investigación, Desarrollo e Innovación del Ministerio de Ciencia e Innovación (hoy de Economía y Competitividad), con referencia BES-2011-047988, adscrita al Proyecto de Investigación "Repensando el Derecho penal: complejidad social y seguridad como retos de un Derecho penal a la vez garantista y eficaz" con referencia DER2010-16558 y dirigido por el Prof. Dr. MIGUEL DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO. En la publicación de esta ponencia no se han incluido las notas al pie de página correspondientes a las referencias doctrinales y jurisprudenciales que sí constan en la tesis doctoral y que será objeto de posteriores precisiones. Agradezco a mi director, a los organizadores y a los participantes del Seminario por sus comentarios y sugerencias en relación con este trabajo y con los problemas que deben ser tratados en el desarrollo de mi tesis doctoral.

por una actividad de asesoramiento, que puede terminar con la comisión del delito de defraudación tributaria en los términos del art. 305 CP.

En un plano material se puede decir que las conductas de asesoría del asesor fiscal son bastante similares a las de otros profesionales, por ejemplo a las conductas de asesoría del personal sanitario –farmacéuticos, médicos y enfermeras-, de los juristas, de los economistas o de un informático; o incluso a la asesoría de sujetos que, sin contar con titulación universitaria, desarrollen una actividad de manera profesional, piénsese por ejemplo en un vendedor de armas de fuego o de un vendedor de maquinaria pesada. Todos ellos pueden i) suministrar información del estado de una cuestión, exponiendo diversas posibilidades, ii) aconsejar una particular vía de actuación, recomendando una de las opciones, iii) poner a disposición la opción elegida y iv) participar en la ejecución de la conducta.

Ahora, si bien es cierto que las diferencias entre los profesionales en razón de la profesión y, en consecuencia, en relación con sus conocimientos técnicos específicos, con las restricciones de acceso a la profesión y con las condiciones de ejercicio de la misma, conllevan variaciones en la eventual atribución de responsabilidad en general (penal y en otros ámbitos); en materia jurídico-penal el análisis de las conductas de asesoría profesional, todas ellas, están relacionadas con los mismos problemas de Parte general, como podrían ser la causalidad física y psíquica, las acciones neutrales, la determinación del dolo y de la imprudencia, el error y la autoría y la participación.

En este sentido, el verdadero factor diferenciador entre las diversas actividades de asesoría profesional se encuentra en la clase de delito(s) en que el asesor puede intervenir junto con el asesorado. Esto es así porque los problemas de Parte general relacionados con la asesoría van a requerir análisis diferenciados según las particularidades dogmáticas propias del tipo penal en cuestión. Por ejemplo, en materia del delito de defraudación tributaria, va a exigir el estudio de problemas como la delimitación del bien jurídico, la posibilidad de la defraudación por omisión, la naturaleza dogmática del límite cuantitativo, el error, las etapas de ejecución y la concreción del momento consumativo, el arrepentimiento activo y los problemas de autoría y participación en los delitos especiales; todo ello teniendo como referencia la intervención de un tercero asesor que cuenta con especiales competencias en materia fiscal y tributaria. Distintas son, por ejemplo, las conductas de asesoría del personal sanitario, las cuales por estar relacionadas con delitos que permiten –por la importancia

de los bienes jurídicos que protegen- la comisión imprudente, requieren especialmente análisis que faciliten la determinación del deber de cuidado.

Así entonces, si bien los problemas que se estudiarán en esta investigación son generales y comunes a las actividades de asesoramiento, lo cierto es que en la intersección de los problemas dogmáticos de la asesoría con aquellos del delito de defraudación tributaria –como también en la particular casuística que se produce- se genera un espacio y unas condiciones concretas para profundizar en ciertos análisis –y a propósito de ciertos casos- que terminan siendo tan especiales, que justifican el tratamiento de la figura del asesor fiscal de manera separada en una tesis doctoral. Además, por la relevancia de un dato criminológico: la habitual intervención de terceros (entre ellos asesores) en la comisión de delitos fiscales. Finalmente, hay que señalar que haciendo una revisión de la bibliografía sobre el tema, se puede comprobar que no existe en la doctrina penal española un estudio monográfico de la responsabilidad penal del asesor fiscal.

Para poder atribuir responsabilidad penal al asesor y al asesorado, tienen que llevarse a cabo dos actividades principales: i) la determinación del desvalor objetivo y subjetivo de las conductas de cada uno; y ii) la concreción de su grado de intervención, como autor(es) o partícipe(s), en el contexto de un delito que la doctrina mayoritaria entiende como un delito especial propio. Teniendo en cuenta estos dos bloques de problemas principales, la tesis se estructura en dos partes: i) una primera parte en la que se estudia el problema de la *fundamentación de la responsabilidad del asesor fiscal* en el delito de defraudación tributaria, con base en una delimitación de las conductas profesionales de asesoría que pueden tener relevancia penal, el análisis dogmático del delito de defraudación tributaria y el tratamiento de las llamadas acciones neutrales. Y una segunda parte en la que se realiza la *valoración de la aportación del asesor* para determinar su grado de intervención, es decir, de autoría o de participación, en el ámbito de los delitos especiales, con la construcción final de una casuística en la que se evalúa el alcance de los problemas analizados previamente.

II.

Dicho esto, en esta ponencia me centraré en uno de los problemas que están siendo tratados en la tesis, la concreción del bien jurídico; presentando en primer lugar el estado de la cuestión en la literatura científica, para luego tomar postura en el debate

con base en una propuesta interpretativa, *de lege lata*, de algunos elementos del tipo objetivo del art. 305 CP. De esta forma pretendo plantear ciertos problemas dogmáticos que considero interesantes y aportar algunos elementos iniciales de análisis que permitan deslindar las conductas constitutivas de lo injusto punible del resto de conductas antijurídicas en materia de fraude tributario.

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, "sobre medidas urgentes de reforma fiscal", reguló la base normativa del delito de defraudación tributaria tal y como lo conocemos hoy. Desde entonces, el tipo penal ha sido reformado en seis ocasiones, no obstante los debates relativos al bien jurídico protegido han tenido (bastante) continuidad en sus términos. Estamos hablando de casi cuatro décadas de producción dogmática a la orden del día, que por razones obvias de tiempo y pertinencia, no podré aludir de manera exhaustiva hoy aquí.

Para exponer el estado actual de la discusión propongo tomar como referencia cuatro construcciones del bien jurídico protegido plenamente desarrolladas en sus consecuencias dogmáticas y político-criminales; consideradas por la gran mayoría de la doctrina formulaciones paradigmáticas de las tesis de orientación patrimonial, en el caso de MARTÍNEZ-BUJÁN y AYALA GÓMEZ, y de las tesis funcionalistas, en el caso de PÉREZ ROYO y GRACIA MARTÍN.

En relación con el bien jurídico existen básicamente dos posturas doctrinales vigentes, que se suelen presentar de manera antagónica: unas *tesis de orientación patrimonial*, que son mayoritarias en la doctrina española y que coinciden en señalar que el delito de defraudación tributaria protege i) un bien jurídico inmediato que, con diferentes matices, sería el patrimonio de la Hacienda Pública –así, por ejemplo, en palabras de MARTÍNEZ-BUJÁN "el interés patrimonial de la recaudación en la fase de liquidación de los tributos" o, según la formulación de AYALA GÓMEZ "el interés patrimonial de la Hacienda que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo, cuándo y dónde realizar el pago o ingreso esperado"-; y ii) otro bien jurídico mediato que, con diferentes formulaciones también, consistiría en "las funciones que el tributo está llamado a cumplir" (MARTÍNEZ-BUJÁN) o en "otros intereses más genéricos y abstractos -la *función* otorgada a los tributos-" (AYALA GÓMEZ).

Frente a esto existen unas *tesis funcionales* que, rechazando explícitamente una configuración patrimonial, entienden que el bien jurídico consiste en "la función tributaria", postura propuesta por PÉREZ ROYO, o en "las tres funciones del tributo": financiera, de justicia y político-económica, postura propuesta por GRACIA MARTÍN.

Sin embargo, los exponentes de las tesis funcionales, a la hora de concretar los bienes jurídicos que entienden protegidos por el art. 305 CP, utilizan fórmulas del siguiente tenor: en palabras de GRACIA MARTÍN: "como la efectiva realización de las funciones del tributo sólo [se] alcanza con la posibilidad real de ingreso de la deuda tributaria legalmente debida, entiendo, con una formulación más concreta, que el bien jurídico protegido por los delitos e infracciones tributarios están constituidos por las funciones del tributo materializadas en la *posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario*"; o en palabras de PÉREZ ROYO: "la defraudación tributaria es un delito de resultado que requiere para su consumación que se haya producido la efectiva lesión del bien jurídico, representado en este caso por la recaudación tributaria".

Razón por la cual entiendo que tanto las tesis patrimoniales como las funcionales, con diversas matizaciones pero sin que se altere el objeto que describen, coinciden en la identificación de un resultado típico decididamente cuantificable, patrimonial, representado en una recaudación incompleta, incorrecta o defectuosa de los "tributos" (MARTÍNEZ-BUJÁN, AYALA GÓMEZ) o "de la deuda tributaria o de la concreta pretensión u obligación tributaria" (GRACIA MARTÍN). La cual, están de acuerdo también todos ellos, debe alcanzar cierta entidad, al menos 120.000 euros, para que pueda entenderse consumado el delito. Cuantía, entonces, entienden forma parte del resultado típico y no solo una condición objetiva de punibilidad.

Así pues, puede observarse que los autores partidarios de las tesis patrimoniales, como ellos mismos advierten, consideran que la lesión del objeto material, el resultado típico, sería coincidente con la lesión del bien jurídico; mientras que las tesis funcionales consideran que la lesión del objeto material, el resultado típico, es diferente de la lesión del bien jurídico, representado por la "función tributaria" (PÉREZ ROYO) o las "funciones del tributo" (GRACIA MARTÍN). En consecuencia, formalmente el bien jurídico inmediato de las tesis funcionales coincidiría, en términos generales, con el bien jurídico mediato de las tesis patrimoniales. O, desde otra perspectiva, el bien jurídico

inmediato de las tesis patrimoniales se explicaría correctamente como un "bien jurídico intermedio espiritualizado" (SCHÜNEMANN y ROXIN) o como un "bien jurídico con función representativa" (JAKOBS).

Esta última caracterización, no obstante, sería solo posible si se acepta, como creo que debe hacerse, que la realización típica de la acción defraudatoria individual no consigue lesionar ni poner en peligro concreto el bien jurídico de la "función tributaria" ni aquél de las "funciones del tributo", ni mucho menos es posible exigir que el dolo del autor abarque el menoscabo de ellas. Razón por la cual, se requeriría para que estos bienes jurídicos fueran puestos en peligro, de manera abstracta, la constatación de una lesión inmediata, reiterada y generalizada de otro bien jurídico (inmediato), en este caso de contenido patrimonial, concretado, como indican los propios GRACIA MARTÍN y PÉREZ ROYO, en la "efectiva/completa/correcta recaudación tributaria". Por lo demás, la exigencia de un límite cuantitativo como componente del resultado material del tipo (reputando atípicos aquellos ataques al bien jurídico situados por debajo de ese límite) supone un reconocimiento explícito por parte del legislador del principio de insignificancia, que funciona como elemento corrector de la intervención penal en este terreno.

En todo caso entiendo que en sentido técnico solo es posible hablar de un bien jurídico, que es aquel que ha de ser lesionado para que el delito se consume y cuya lesión debe ser abarcada por el dolo del autor, es decir, el bien jurídico inmediato. Que en este caso, considero, se trata de un bien jurídico de contenido patrimonial, que en sí mismo ya supone un interés o un objeto socialmente valioso digno de protección (penal). Dicho esto, entiendo también la importancia de precisar el contenido de uno, o varios, bienes jurídicos mediatos o indirectamente protegidos, con vista a discutir sobre la *ratio legis* de la disposición y acerca de la legitimidad de la intervención penal en esta materia, que bastantes problemas tiene, pero que es un tema al que no puedo referirme hoy. Solo quisiera dejar anotado que para la determinación de un bien jurídico mediato encuentro interesante la relación entre impuestos y garantía de los derechos, en un Estado social y democrático de Derecho como España.

Para hacer una interpretación, *de lege lata*, de la configuración del tipo objetivo del art. 305 CP, intentaré concretar la función dogmática que se le puede asignar a cada uno de los términos que componen el tipo penal previsto en el art. 305 CP. Tipo penal que, la doctrina mayoritaria, considera una ley penal en blanco y con elementos

normativos, con consecuencias muy relevantes para el estudio del error de tipo y de prohibición, y además, para lo que importa hoy, para la definición y determinación del contenido de los diferentes elementos del tipo de injusto, los cuales dependen en gran medida de la remisión a la normativa tributaria.

La estructura básica del tipo penal del art. 305 CP ha conservado, en términos generales, la misma configuración que aquella que tenía el art. 319 de la L 50/1977 y el posterior art. 349 (entre la LO 2/1985, de 29 de abril, y el vigente CP): i) la descripción de la acción típica con el verbo defraudar; ii) la identificación del sujeto pasivo del delito con la correspondiente Hacienda Pública, en un inicio solo estatal y local, con la LO 2/1985, de 29 de abril, también la autonómica y con la LO 6/1995, de 29 de junio, además la Hacienda Pública foral; iii) la mención de, se discute, dos (después más) modalidades genéricas de conducta o resultados típicos alternativos: "mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales" según la Ley 50/1977, y a partir de la LO 6/1995, de 29 de junio, también "eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales"; iv) teniendo que, además, "los tributos", "las cantidades retenidas o que se hubieran retener", "los ingresos a cuenta de retribuciones en especie", "las devoluciones" y "los beneficios fiscales", pueden identificarse con el objeto material del delito; y v) la previsión de un resultado que requiere la causación de un perjuicio expresado con una cuantía mínima, que en 1977 era de más de dos millones de pesetas y ahora de más de 120.000 euros, con diferentes cambios en este periodo, y que, como se mencionó antes, se discute si se trata de un elemento del resultado típico o de una condición de punibilidad.

La primera precisión que quisiera hacer está relacionada con la inclusión por la LO 6/1995, de 29 de junio, en el entonces art. 349, de "las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener" y "los ingresos a cuenta de retribuciones en especie". Aunque esta regulación fue consecuencia de la pretensión del legislador de zanjar una vieja discusión en el Derecho español, considero que con esas menciones el legislador incluyó otro tipo de injusto diferente y diferenciable del tipo de injusto de "defraudación tributaria", que podría denominarse "omisión de agente retenedor".

Cuando se habla de "elusión del pago de tributos", "devoluciones" y "beneficios fiscales", según la doctrina mayoritaria, se hace referencia implícitamente a una

prexistente relación jurídico-tributaria que consiste en una obligación de dar una prestación pecuniaria, una suma de dinero. Esta obligación nace entre un sujeto y una Hacienda Pública, como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, por ser manifestación de capacidad económica, es decir, lo que se conoce como hecho imponible. Este deber de contribuir, de pagar un tributo, proviene a su vez del art. 31.1 CE y existe para sostener los gastos públicos conforme a un principio redistributivo. Los tributaristas denominan a esta obligación pecuniaria: "obligación tributaria principal" para diferenciarla de otras obligaciones y deberes, derechos y potestades que se originan por la aplicación de los tributos pero sin estar relacionados con la capacidad económica, ni con un deber de contribuir.

El tipo de injusto que podría denominarse "omisión del agente retenedor" se referiría a una relación instrumental, sin duda también jurídico-tributaria, entre el retenedor y la administración, pero distinta a la que existe entre el contribuyente y la correspondiente Hacienda Pública, debido a que nace de un "hecho generador de la obligación de retener o de ingresar a cuenta" diferente del "hecho imponible".

La obligación tributaria principal si bien consiste en una prestación pecuniaria, conforme al art. 2.1 LGT, tiene la naturaleza de "ingreso público", está afectada por mandato constitucional al sostenimiento de los gastos públicos y su existencia depende del diseño de un sistema tributario que se basa en la capacidad económica. En consecuencia, entiendo que la obligación tributaria principal en tanto en cuanto (exclusivamente) prestación pecuniaria ya posee en sí misma, por cómo nace, por su naturaleza y por su afectación, una dimensión solidaria y redistributiva (en la vertiente de los ingresos públicos, de la carga de la contribución) que la hace ya valiosa y digna de protección. La suma de dinero, sin estos atributos, repito, relacionados con su nacimiento asociado a la capacidad económica y a un diseño del sistema tributario conforme; a su naturaleza de ingresos, de sumas, de naturaleza pública y a su afectación de contribuir con los gastos públicos, sería solo una suma de dinero pero no una cuota tributaria, sería algo diferente de lo que hablamos en el delito de defraudación tributaria. Y por tanto considero, además, que la definición del delito de defraudación tributaria como un delito especial propio depende de las particularidades de dicha obligación tributaria principal.

Ahora bien, el resultado típico consiste en la lesión del objeto material "obligación tributaria principal" que se materializaría, en un sentido análogo al que

sostiene la doctrina mayoritaria, en "una recaudación incompleta, incorrecta o defectuosa" de la cuota tributaria, y por tanto cuantificable, con el requisito de una cuantía mínima, de naturaleza ciertamente patrimonial. Este resultado típico, no obstante, tiene un presupuesto: la incorrecta liquidación del tributo; porque es en esta fase cuando se impide conocer a la Hacienda pública el verdadero importe de la prestación pecuniaria exigible, de la cuota tributaria -que incluye ya el cálculo de los beneficios fiscales, o cuando el impuesto está sujeto a retenciones, el cálculo de la cantidad a devolver si la cuota tributaria calculada es menor a aquello retenido-.

Así entonces, no toda forma de manifestación de perjuicio económico está comprendida en el tipo, siendo unánime la doctrina en la exclusión de los casos de mera falta de pago de la deuda tributaria. El impago de la deuda tributaria por el contribuyente cuando el acreedor Hacienda pública conoce su existencia afecta negativamente, desde luego, la recaudación tributaria, pero en este caso la obligación tributaria principal no sufre lesión alguna porque la Hacienda Pública, acreedor prepotente, tiene procedimientos propios para exigir el pago de sus créditos. Incluso en el caso en que el contribuyente se sustraiga de la obligación de pagar poniéndose en una situación de insolvencia, no sería el objeto material obligación tributaria principal el lesionado, sino algo diferente; quizás estos casos encajen en un delito de alzamiento de bienes.

La lesión del objeto material ocurre cuando la correspondiente Hacienda Pública, que es la titular de la obligación tributaria principal realmente existente, no va a poder exigir su pago en la sucesiva fase de recaudación del tributo porque, simplemente, desconoce su existencia, y entonces la falta de pago o la devolución indebida pueden volverse definitivos. La plena realización de la obligación tributaria principal solo es posible cuando el deudor, primero, reconoce su deuda liquidándola correctamente (y correcto en el sentido de completo y oportuno), y segundo, la paga; o cuando de un modo coactivo la deuda le es liquidada por la Administración, dependiendo del tributo, y la paga.

En este sentido, el delito de defraudación tributaria podría tener, quizás, dos resultados materiales en vez de uno "incompleta recaudación" con el presupuesto "incorrecta liquidación". Uno primero que consistiría en la correcta liquidación de la obligación tributaria principal; y uno segundo, que consistiría en su efectiva recaudación, o recaudación conforme a la liquidación, o simplemente en su recaudación.

Porque si la recaudación fuese incompleta, o defectuosa, o no conforme, teniendo como base o referencia la obligación tributaria bien liquidada, pues nos encontraríamos en el ámbito que ya explicaba, de no lesión del objeto material del delito de defraudación tributaria porque en todo caso la Administración tiene mecanismos para procurarse el pago. Pero tampoco bastaría la mera correcta liquidación sin la posterior recaudación, porque la lesión del objeto material supone en todo caso un perjuicio patrimonial, un no ingreso o una devolución de más de 120.000 euros. De manera que la consumación del delito solo se produce con el no ingreso o el ingreso mermado o con la obtención de la devolución.

En todo caso, sea porque se entiendan como dos resultados materiales o como un resultado material con un presupuesto, lo cierto es que considero que en este delito de defraudación tributaria el ataque al bien jurídico aparece totalmente expresado "en la incorrecta liquidación y recaudación de la obligación tributaria principal", y entonces, en términos positivos, la definición de bien jurídico podría ser *"la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria principal"*. Es importante mencionar además que la lesión al bien jurídico tiene que entenderse en términos de menoscabo o afectación y no de destrucción.

Este bien jurídico, por lo dicho, tiene contenido patrimonial porque se refiere a los ingresos tributarios, como una tipología de ingresos públicos vinculados a una particular Hacienda Pública, pero no solo eso, porque que si bien la obligación tributaria consiste en una prestación pecuniaria dicha contribución está afectada al sostenimiento de los gastos públicos y su existencia proviene de una manifestación de capacidad económica. Y entonces, entiendo que la obligación tributaria principal, que es pecuniaria, ya posee en sí misma, por cómo nace, por su naturaleza y por su afectación, una dimensión solidaria y redistributiva (desde la perspectiva de los ingresos públicos y en la distribución de la carga de la contribución) que la hace valiosa y digna de protección (penal).