



APM 3.9.

Publicación digital. - Asociación Profesional de la Magistratura

JAVIER LAPEÑA AZURMENDI

SECCIÓN TERRITORIAL
GALICIA

A VUELTAS CON LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL

Sumario

1. Introducción
2. Discusión doctrinal
 - 2.1 Autores que defienden que el delito de defraudación tributaria se trata de un delito común
 - 2.2 Autores que califican el delito de defraudación tributaria como delito especial
 - 2.3 El delito de defraudación tributaria como delito común y especial
3. Una aproximación teórica
 - 3.1 Naturaleza jurídica del delito
 - 3.2 Distinción entre autoría y participación
 - 3.3 Intervención del asesor fiscal

1. Introducción

La delimitación de las conductas de autoría y participación en el seno del delito de defraudación tributaria castigado en el artículo 305 CP es una de las cuestiones tradicionalmente más controvertidas en la historia de esta figura delictiva desde su inclusión en el Código Penal de 1977.

No pasará desapercibido que la determinación de la autoría dependerá de la previa caracterización del sujeto activo y, en última instancia, de la naturaleza jurídica que se le atribuya al injusto definido en el artículo 305 CP, cuestiones que ya comenzaron a ser debatidas desde los inicios de su tipificación. Su interés dogmático radica en que el delito fiscal se configura en numerosas ocasiones a través de entramados societarios, operaciones financieras sofisticadas o simulaciones jurídicas que dificultan la identificación clara de los verdaderos intervinientes en el delito. La necesidad del Estado de asegurar la eficacia recaudatoria frente al fraude fiscal combinada con la complejidad de estas estructuras y actuaciones que suelen esconder las conductas defraudatorias, ha motivado un importante desarrollo doctrinal en torno a la autoría y participación en el delito fiscal. Esto ha provocado que la discusión sobre la responsabilidad penal en que pueden incurrir asesores fiscales sea uno de los temas más apasionantes de cuanto acontece hoy en el ámbito jurídico penal. Contribuye a ello la frecuencia de su tratamiento por los medios de comunicación, su gran repercusión social o económica, así como los distintos pronunciamientos de los tribunales de justicia.

2. Discusión doctrinal

La doctrina que estudia la responsabilidad penal del asesor fiscal en España se encuentra dividida en torno al debate sobre si el delito de defraudación tributaria posee una naturaleza común o especial. Según esta distinción, se considera delito común¹ aquel que puede ser cometido por cualquier persona, sin necesidad de reunir condiciones específicas, mientras que el delito especial² requiere que el autor forme parte de un grupo restringido de sujetos, definidos por una cualificación o condición personal o funcional determinada. A grandes rasgos y sin perjuicio de una posterior concreción, aquellos que sostienen que el delito de defraudación tributaria tiene naturaleza común consideran que el asesor fiscal puede responder como autor y como partícipe. Por el contrario, quienes defienden la naturaleza de delito especial entienden que el tipo penal exige una condición, cualificación o vínculo específico que limita la autoría a un círculo determinado de sujetos, negándose que pueda responder en calidad de autor y se acepta que pueda intervenir como partícipe al no concurrir en él la especial cualificación.

Esta controversia doctrinal se ha mantenido vigente desde la configuración moderna del delito de defraudación tributaria, introducida por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Ni el entonces reformado artículo 319 del Código Penal, ni el posterior artículo 349 —en vigor entre la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, y el actual Código Penal—, ni el vigente artículo 305 CP, hacen mención expresa al círculo de posibles autores, limitándose a describir la conducta típica sin concretar quién puede ser sujeto activo del delito. Surgida la controversia, podemos identificar tres grupos

¹ LUZÓN PEÑA., D.M. *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 2ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p.163.

² MUÑOZ CONDE.F. /GARCÍA ARÁN, M. *Derecho Penal. Parte General*, p.236.

de autores que se han pronunciado sobre la responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria: a) quienes consideran que el delito de defraudación es un delito común y entonces admiten que el asesor fiscal puede ser autor “directo”; b) quienes consideran que el delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que el asesor fiscal forma (o puede formar) parte del círculo de posibles autores; y c) quienes opinan que el delito de defraudación tributaria es un delito especial, en el que el asesor fiscal no forma parte del círculo de posibles autores, pero entienden que puede ser autor por la aplicación del art. 31 CP, del actuar en lugar de otro.

2.1 Autores que defienden que el delito de defraudación tributaria se trata de un delito común

En este grupo podemos encontrarnos a autores como Pérez Royo³, Aparicio Pérez⁴, Feijoo Sánchez⁵ o Boix Mira y Mira Benavent⁶. Abogan por entender que el delito fiscal se trata de un delito común y que puede ser cometido por cualquiera que esté en disposición de defraudar a la Hacienda Pública. No circunscribe la realización de la conducta típica al propio contribuyente y que sea este únicamente quien defraude, sino que defienden que podrá ser autor todo aquel que comete dicha conducta típica y, por extensión, también podrá ser el asesor fiscal.

Sobre esta base, sostienen que el artículo 305 CP no especifica ningún tipo de relación, cualidad o condición específica que deba de exigírsele al sujeto que comete el hecho delictivo y, para ello, exponen que se utiliza la fórmula “el que” lo que demuestra que no se limita el círculo de posibles autores a diferencia de otros tipos penales en los que sí se circunscriben a determinados sujetos activos.

Asimismo, se argumenta que, desde una perspectiva de política criminal, resulta más adecuada la consideración del delito de defraudación tributaria como común, ya que con ello se evitan posibles lagunas de punibilidad que podrían derivarse de su calificación como delito especial. Y, se invoca el principio constitucional recogido en el artículo 31 de la Constitución Española, según el cual todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo que refuerza la idea de que no existe un círculo cerrado y exclusivo de posibles autores del delito. Incluso aquellos que admiten la existencia de un círculo restringido alegan que, dado que ese deber fiscal afecta a todos por igual, cualquier persona que asuma de hecho la posición del obligado tributario podría responder como autor del delito.

Desde esta perspectiva doctrinal, el asesor fiscal puede ser considerado autor del delito de defraudación tributaria sin más limitaciones que las derivadas del cumplimiento del tipo penal descrito en el artículo 305 del Código Penal y sin que sea necesaria ninguna otra condición subjetiva adicional para ello.

³ PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales Madrid, 1986, p.81.

⁴ APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 64 y 68.

⁵ FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresariales: Esbozo de una teoría general de los delitos económicos”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 2, 2009, p.21.

⁶ BOIX MIRA, J./MIRA BENAVENT, J. *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, 49 y ss, 77.

1. Autores que califican el delito de defraudación tributaria como delito especial

Esta es la postura de la mayoría de la doctrina. Entre sus defensores podemos citar a Martínez Buján Pérez⁷, Choclán Montalvo⁸, Torres Cadavid⁹, o Ferré Olivé¹⁰ que consideran que es necesario que el sujeto posea una cualificación especial para ser considerado autor del delito. Esta cualificación viene determinada por la existencia de una especial relación jurídico tributaria con la Hacienda pública. A su vez, se trata de la posición mayoritaria de la jurisprudencia, entre otras, podemos citar la reciente STS 92/2025, de 6 de febrero, cuyo ponente fue el Excmo. Sr. don Eduardo de Porres Ortiz de Urbina: “Debe añadirse que el delito fiscal es un delito especial propio, en la medida en que sólo pueden ser sujeto activo el obligado tributario, pero cabe la participación del extraneus (STS 494/2014, de 18 de junio), y es factible que una persona distinta del sujeto activo pueda ser sancionada como cooperador necesario (STS 267/2014, de 3 de abril)”.

Dentro de la naturaleza de delito especial podemos profundizar en si se trata de un delito especial de infracción de deber o de un delito de dominio, o, si nos encontramos ante una posición mixta que propugna que estamos ante un delito de infracción de deber y de dominio.

Aquellos que parten de que se trata de un delito especial de infracción de deber afirman que este delito surge de la infracción de un deber extrapenal que corresponde al obligado tributario como autor del delito¹¹. Los defensores de su naturaleza como delito especial de dominio defienden que la autoría se justifica por la posición de dominio sobre la vulnerabilidad jurídico penalmente relevante del bien jurídico que ejercen dichos sujetos sobre ellos¹². Y, una tercera posición que supone una yuxtaposición de las dos anteriores sostiene que el delito fiscal nace de una infracción del deber extrapenal junto con la exigencia de que se cause un daño o se ponga en peligro un bien jurídico que ha de ser protegido por todos¹³.

2.3 El delito de defraudación tributaria como delito común y especial

Esta corriente parte de la naturaleza del delito fiscal como un delito especial cuando se trata de la modalidad de elusión de tributos, mientras que considera un delito común en su modalidad de obtención indebida de devoluciones tributarias. Esto se justifica porque estiman que en esta última modalidad no existe una relación jurídica tributaria subyacente

⁷ MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C. *Derecho Penal económico. Parte General*. Tirant lo Blanch, 5ª edición, Valencia, 2016, p.681, 566.

⁸ CHOCLÁN MONTALVO, J.C. *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2016, pp.137-139.

⁹ TORRES CADAVID, N. *La responsabilidad penal del asesor fiscal*, 2018, p.306.

¹⁰ FERRÉ OLIVÉ, J.C. *Tratado de delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 2018, p. 177-179.

¹¹ Este planteamiento se atribuye Roxin, habiéndose hecho eco de tales manifestaciones autores como Torres Cadavid y Sánchez Vera Gómez Trelles.

¹² GRACIA MARTÍN, L. *El actuar en lugar de otro. En Derecho Penal I*, Zaragoza, 1985, pp. 350 y ss.

¹³ Entre sus defensores destacamos a Martínez Buján Pérez en BAJO FERNÁNDEZ, M. *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Editorial Universitaria Ramón Areces, p.76.

por lo que ya no se habla de un deber específico, pero sí una obligación de no dañar al patrimonio público. Entre los autores que defienden esta posición destacamos a Martínez Aldama¹⁴. Lo cierto es que se trata de una tesis minoritaria que no ha logrado una aceptación significativa en la doctrina y que, por tanto, puede calificarse como residual dentro del debate académico y jurídico actual.

3. Una aproximación teórica

3.1 Naturaleza jurídica del delito

El tipo penal del delito de defraudación tributaria contenido en el artículo 305 CP no establece de forma expresa ni inequívoca quién puede ser considerado autor, ya que emplea la fórmula genérica "el que", sin concretar un sujeto activo determinado. Esta ambigüedad obliga a que sea la interpretación del tipo objetivo la que determine tanto la naturaleza del delito —si común o especial— como el alcance del círculo de posibles autores.

A mi juicio, el análisis del artículo 305 del Código Penal debe partir de un examen del objeto material del delito, identificado por los "tributos", "cantidades retenidas", "ingresos a cuenta", "devoluciones" y "beneficios fiscales". Estas expresiones hacen referencia a dos obligaciones tributarias materiales subyacentes que podemos dividir en: la obligación principal de contribuir y la obligación de realizar pagos a cuenta.

La primera de ellas, relativa a la obligación tributaria principal contributiva surge con la realización del hecho imponible y posee la naturaleza de un ingreso público destinado al sostenimiento de los gastos del Estado. Tiene carácter pecuniario y se fundamenta en el artículo 31 de la Constitución Española¹⁵.

La segunda es la obligación de efectuar pagos a cuenta que, pese a que también es de naturaleza pecuniaria y considerada igualmente como ingreso público afecto al sostenimiento del gasto público, recae sobre un tercero, distinto sujeto del contribuyente. Su nacimiento no depende directamente de una manifestación de capacidad económica, sino de un hecho generador autónomo. A diferencia de la anterior obligación, no tiene una finalidad solidaria ni redistributiva, sino más bien recaudatoria y preventiva, ya que busca asegurar el cumplimiento fiscal y evitar la economía sumergida mediante la colaboración de terceros -retenedores u obligados a ingresar a cuenta-.

Dicho lo anterior, hemos de considerar dos tipos de injusto penal en el artículo 305 CP: por un lado: a) la elusión del pago de tributos, el disfrute indebido de beneficios fiscales o la obtención fraudulenta de devoluciones, las cuales son conductas que afectan a la obligación principal contributiva, cuyo sujeto obligado es el contribuyente e integran el injusto de defraudación tributaria propiamente dicho; y, por otro lado, b) la elusión del

¹⁴ MARTÍNEZ ALDAMA, C. "Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal", REDUR 13/2015, p. 284.

¹⁵ Artículo 31 CE: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

ingreso de cantidades retenidas o que debieron haberse retenido, así como la elusión del ingreso a cuenta de retribuciones en especie que afectan a la obligación autónoma de pago a cuenta, cuyo sujeto obligado es el pagador a cuenta -retenedor o el obligado a ingresar a cuenta- e integran el injusto de defraudación de pagador a cuenta.

El bien jurídico protegido, en mi opinión, puede definirse como el interés patrimonial de la Hacienda Pública correspondiente, concretado en la correcta, completa y puntual liquidación y recaudación de las obligaciones tributarias materiales, ya sea la obligación tributaria principal contributiva -en el primer injusto- o la obligación de efectuar pagos a cuenta -en el segundo injusto-. Estas obligaciones tributarias confirman la relación jurídico subyacente que sirve como base para delimitar el ámbito de punibilidad del delito fiscal. No pasa desapercibido que el artículo 305 CP se remite a las distintas categorías de derecho tributario y es preciso acudir a la normativa tributaria para comprender el verdadero alcance y contenido del tipo penal. Considero que será necesario analizar la relación jurídico-tributaria particular concreta para conocer si se exige algún tipo de cualificación especial en el sujeto activo del delito o si, por el contrario, no fuera preciso ninguna condición específica¹⁶.

En consecuencia, siguiendo el criterio de nuestra jurisprudencia, nos hallamos ante un delito especial propio¹⁷ en el que se exige una cualidad especial en el autor: a) ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del injusto de defraudación del contribuyente; b) ser el titular de la obligación tributaria de retener a cuenta o de la

¹⁶ Especial mención merece la STS 523/2024, de 3 de junio (ROJ: STS:3218/2024 – ECLI:ES:TS:2024:3218), Recurso 1947/2022, pon. Excmo. Sr. don Eduardo de Porres Ortiz de Urbina: “Según se argumenta en la STS 751/2017, de 23 de noviembre, “en nuestra jurisprudencia hemos afirmado la naturaleza especial del delito fiscal asentado en una triple situación. De una parte, una la relación jurídica tributaria, pues el impago o lo indebidamente reclamado se integra en una relación jurídica de naturaleza tributaria; de otra, porque la tipicidad exige una cuantía a la que se concreta la relación tributaria, 120.000 euros; en tercer lugar, porque la Hacienda es uno de los sujetos de la relación.

Del primer elemento señalado, la relación jurídica tributaria, cuando ésta se integra por la modalidad de impago, el delito sólo puede ser cometido por el obligado tributario que es quien infringe el deber, por lo tanto, es un sujeto con un elemento especial de autoría. Sin embargo, en la modalidad consistente en la obtención indebida de devoluciones realizadas por quien aparenta ser titular de un derecho de devolución no real, el autor no es obligado tributario porque no existe como tal, sino que su conducta es la de aparentar ser sujeto de la relación jurídica tributaria, en la que el defraudado sigue siendo Hacienda y la relación jurídica tributaria es aparente, en la medida en que se crea una apariencia de devolución que es indebida, porque se dice ha sido soportada y se tiene derecho a la devolución.

Por lo tanto, aunque de ordinario el sujeto infractor es el sujeto a quien compete el deber de pagar el impuesto, por lo tanto un sujeto con un elemento especial de autoría, el defraudador fiscal, en la modalidad de cobro indebido de devoluciones, el sujeto activo no es obligado tributario sino quien aparenta ser titular del derecho a percibir una devolución de un IVA soportado.

Esos elementos, relación jurídica tributaria, sujeto pasivo y condición de punibilidad y de procedibilidad, es por lo que hemos declarado la exigencia de un elemento especial de autoría; destacando la necesidad del que el sujeto activo del delito sea, por lo tanto, un sujeto obligado por la relación tributaria, pues si la obligación incumplida es de naturaleza tributaria y el sujeto pasivo es la Hacienda, en sus distintas modalidades, es llano afirmar que el sujeto activo deba ser un sujeto cualificado por su condición de obligado tributario. Afirmación que resulta lógica por la naturaleza de la relación y del sujeto pasivo. Ahora bien, ello no quiere decir que sólo será sujeto activo el sujeto obligado al pago del impuesto por incumplimiento del deber: lo será en la modalidad de defraudación, pero también lo podrá ser la persona que artificioosamente se coloca en la posición aparente de sujeto tributario, cuando la modalidad comisiva se refiere al cobro indebido de devoluciones. Por lo tanto, cuando la conducta típica consiste en el impago de la obligación tributaria el sujeto del delito es el obligado al pago, pero en la modalidad de devolución indebida, como refiere el caso, el sujeto activo es quien aparenta, mediante defraudación, la titularidad de un derecho de reclamación de una devolución indebida”.

¹⁷ STS 496/2020, de 8 de octubre (ROJ: STS:3201/2020 – ECLI:ES:TS:2020:3201), Recurso 4141/2018, pon. Excmo. Sr. don Eduardo de Porres Ortiz de Urbina.

obligación tributaria de ingresar a cuenta, en el caso del injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta. Además, opino que el círculo de posibles autores está integrado por los sujetos que poseen la cualificación especial de ser titulares de la obligación tributaria (principal) contributiva, es decir, “el contribuyente”, y por los sujetos que poseen la cualificación especial de ser titulares de la obligación tributaria de pagar a cuenta, “el retenedor” o “el obligado a ingresar a cuenta”, quedando al margen del círculo otro tipo de sujetos.

Una vez caracterizado el delito de defraudación tributaria como un delito especial, hemos de avanzar un paso más, y podemos afirmar que partimos de la base de un delito de naturaleza mixta en el que confluyen componentes de infracción de deber y de dominio. De este modo, la infracción de deber está representada por la vulneración o contravención de la obligación jurídico-tributaria material principal o la de realizar ingresos a cuenta, mientras que el elemento de dominio está representado por la lesión del bien jurídico que se produce con su comisión, en otras palabras, la ocultación de bases o datos esenciales que sea idónea para obstaculizar la correcta liquidación del tributo.

3.2 Autoría y participación

Con carácter previo a pronunciarnos sobre el tratamiento penal de la conducta del asesor fiscal, conviene destacar que entendemos adecuado partir de un concepto restrictivo de autor por ser la teoría que mejor nos permite identificar conductas de autoría o participación en delito fiscal. Así, mantenemos que únicamente aquellos que realizan la conducta típica y en quienes concurren las condiciones especiales exigidas podrán ser considerados autores, de lo contrario, han de ser calificados como partícipes.

Expuesto lo anterior, considero idónea la teoría de la determinación objetiva y positiva del hecho¹⁸, ya que ofrece un criterio más claro y riguroso frente a otros posicionamientos. En este sentido, hemos examinado dos premisas para conocer si puede exigirse o no responsabilidad penal a un asesor fiscal:

La primera de ellas, ha de identificarse al sujeto que realiza la acción típica nuclear, o sea, aquella que conducta típica descrita en la ley, la que se dirige inevitablemente a la producción del resultado. Ha de ser la acción más apta, idónea y adecuada para producir el resultado, siendo preciso que se seleccione la conducta entre todas las que causan un perjuicio económico superior a 120.000 euros. La segunda, ha de examinarse si en el sujeto concurren las condiciones, cualidades y relaciones especiales que se exigen para que pueda ser considerado autor, es decir, ha de ser el titular de la obligación tributaria contributiva, en el caso del contribuyente, o el titular de la obligación de retener o ingresar cantidades a cuenta, en el caso del pagador a cuenta.

Teniendo en cuenta la definición del bien jurídico protegido, así como la concreción de la

¹⁸ Esta teoría ha sido desarrollada por primera vez por Luzón Peña en LUZÓN PEÑA, D.M. “Autoría e imputación objetiva en el delito imprudente: valoración de las aportaciones causales (Comentario a la STS de 27 de enero de 1984)”, RDCir 1984, pp. 275 ss.; LUZÓN PEÑA, D.M., “La ‘determinación objetiva del hecho’. Observaciones sobre la autoría en delitos dolosos e imprudentes de resultado”, ADPCP 1989, pp. 889 ss.), y desarrollada fundamentalmente por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M: *La autoría en Derecho Penal*, cit., pp. 625, 688 ss., pero también, a menudo, por los dos conjuntamente.: LUZÓN PEÑA, D.M./DÍAZ Y GARCÍA-CONLLEDO, M: “Determinación objetiva y positiva del hecho y realización típica como criterios de autoría”, RDCP 20032, pp. 89 ss. Esta teoría también ha sido desarrollada por Torres Cadavid, N. o Rodríguez Vázquez, V.

conducta típica en el delito de defraudación tributaria, podemos afirmar que sólo se determina objetiva y positivamente el hecho de defraudar a la Hacienda Pública por importe superior a 120.000 euros cuando de forma directa e inmediata se presenta una declaración autoliquidatoria incorrecta, ya se trate de una obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta, cuando así lo exija la normativa específica del tributo. En los casos en que sea la Administración Tributaria quien realiza la liquidación de dicha obligación, ha de examinarse la acción típica nuclear en el caso particular. No podemos olvidar que únicamente el sujeto activo *-intraeus-* es quien está autorizado para actuar válidamente ante la Administración en la fase de liquidación -es en esta fase donde puede producirse la lesión efectiva del bien jurídico protegido-, ya sea directamente o por medio de representante.

3.3 Intervención del asesor fiscal

De acuerdo con lo establecido anteriormente, dada la naturaleza del delito fiscal como delito especial propio, no podrá ser cualquiera autor de ese delito, y serán únicamente aquellos que poseen las condiciones, cualidades y relaciones especiales los que podrán responder como autores. Por tanto, si estas circunstancias no concurren en los intervinientes, véase el asesor fiscal, no podrá formar parte del círculo de posibles autores, salvo que se aplique la cláusula del artículo 31 CP¹⁹.

Será de aplicación la denominada teoría de la escisión o disociación de los elementos del tipo penal, en cuya virtud puede atribuirse responsabilidad penal a una persona que no posee las cualidades especiales exigidas por un tipo penal especial siempre que actúe como representante de quien sí las tiene. El artículo 31 CP²⁰ permite actuar en nombre de otro tanto en calidad de administrador de hecho o de derecho, como en representación legal o voluntaria. Este "otro" en cuyo nombre se actúa puede ser una persona física o jurídica y no se exige necesariamente un vínculo formal de representación. Como sostiene Torres Cadavid, podemos entender que, «en principio, la transmisión del elemento personal de la autoría puede operar según la teoría de la representación o conforme a un criterio material de dominio. Y, en consecuencia, lo determinante será la interpretación del fundamento material de la restricción de la autoría en un delito especial concreto»²¹.

En consecuencia, si asumimos que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio de naturaleza mixta, en el que la imputación se basa en la determinación objetiva y positiva del hecho, siendo preciso que exista la cualificación personal del autor exigida del 305 CP, para castigar como autor sobre la base del artículo 31 CP, el sujeto ha

¹⁹ Artículo 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"

²⁰ La STS 496/2020, de 8 de octubre (ROJ: STS:3201/2020 – ECLI:ES:TS:2020:3201), Recurso 4141/2018, pon. Excmo. Sr. don Eduardo de Porres Ortiz de Urbina, establece sobre el artículo 31 CP: «Esta figura, que es conocida en la dogmática como "responsabilidad del representante", plantea interesantes problemas dogmáticos y su fundamento no ha estado exento de polémica ya que una parte de la doctrina lo ha situado en la doctrina civil de la representación y otros autores lo han buscado en razones de índole material vinculadas a la posición de garantía que ocupa el administrador o representante de la persona jurídica, asimilando esta figura a la comisión por omisión del artículo 11 CP.»

²¹ 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 lugar de otro", p. 86.

de definir el sí y el cómo del hecho de la defraudación tributaria, siempre que tenga atribuida la representación. Son dos presupuestos esenciales: la existencia de una delegación del deber y que con su conducta determine el sí y el cómo de la defraudación tributaria.

La delegación del deber se considera un presupuesto básico para que el representante pueda actuar en la posición del representado y permitir que el primero se coloque en una posición que le posibilite lesionar el bien jurídico protegido del delito del 305 CP. Esta representación está prevista en la Ley General Tributaria entre los artículos 44 a 47 donde se establecen las distintas reglas que regulan la capacidad de obrar y representación-legal, voluntaria, o personas o entidades no residentes-. Será únicamente el obligado tributario quien puede actuar ante la Administración Tributaria o en su caso, el representante. Es importante destacar que sólo la Ley puede establecer las situaciones jurídicas subjetivas que generan la obligación de pagar tributos. Estas situaciones nacen a partir de la realización de hechos imposables. La existencia de una relación tributaria entre un contribuyente y una determinada Hacienda Pública depende exclusivamente de la concurrencia de esos hechos imposables, que dan lugar a una obligación tributaria principal de carácter material —el pago de una cantidad de dinero—, así como a otras obligaciones formales destinadas a garantizar su cumplimiento efectivo.

Por tanto, el asesor fiscal (*extraneus*) que actúe como representante del obligado tributario (*intraneus*) podrá ser considerado autor inmediato y único del delito de defraudación tributaria, en aplicación de la cláusula de actuar en lugar de otro del artículo 31 del Código Penal, cuando actúe de forma autónoma y directa ante la Administración y contravenga el encargo recibido, diseñando estrategias fraudulentas y ejecutando actos que materialicen efectivamente el delito tipificado en el artículo 305 CP.

Desde esta perspectiva, no basta con que el asesor fiscal ostente la condición de representante para que se le atribuya responsabilidad penal como autor²². Es imprescindible que realice de manera efectiva las conductas típicas -la acción típica nuclear-: eludir el pago de tributos, obtener devoluciones indebidas, disfrutar de beneficios fiscales sin derecho, o evitar el ingreso de cantidades que debieron haberse retenido o pagado a cuenta. La cláusula de actuar en lugar de otro únicamente permite trasladar al representante las cualidades personales exigidas por el tipo penal especial, pero no sustituye los elementos esenciales de la autoría. Por tanto, el asesor fiscal solo podrá ser calificado como autor del delito de defraudación tributaria si, además de representar al obligado, participa activamente en la ejecución del hecho típico²³. En caso

²² Así se especifica en STS 496/2020, de 8 de octubre: «Por tanto, el artículo 31 CP no exime de probar que el directivo, administrador o representante legal ha tenido una intervención dolosa o culposa, según el tipo penal, en la concreta actividad criminal. El artículo 31 CP no es una presunción de responsabilidad penal del administrador o representante, sino que habrá de acreditarse que intervino, bien de forma activa, bien de forma omisiva, en la concreta actividad generadora del ilícito penal».

²³ STS 338/2015, de 2 de junio (ROJ: STS:2555/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2555), Recurso 2057/2014, pon. Excmo. Sr. don Juan Ramón Berdugo Gómez de la Cuesta, en su F.J. 13º: «El artículo 31, ciertamente, no puede servir como criterio de atribución de responsabilidad penal por sí mismo en los delitos empresariales. Esto es si se constata que en la empresa se ha cometido un delito no puede concluirse, sin más, que el responsable sea el administrador. El art. 31.1 CP, no regula la responsabilidad de los administradores por delitos que se cometan en la empresa, únicamente pretende que no exista una laguna de punibilidad en casos en que, en el delito especial propio, la calificación de la autoría recaiga en una persona jurídica. Este modo de operar lo que provocaría es la creación de una inaceptable responsabilidad objetiva por el cargo, una responsabilidad por la mera circunstancia de ser administrador y no una responsabilidad por el hecho, única que debe aceptarse, conforme al principio de culpabilidad.

contrario, responderá como partícipe, y si su conducta no se ajusta a ninguna forma de intervención punible, no será penalmente responsable.

Dicho sea de paso, que no estoy conforme con los supuestos en los que se pretende atribuir automáticamente responsabilidad penal al asesor fiscal cuando actúa como administrador de hecho por el simple hecho de que realice ciertas actividades de “gestión” para una persona jurídica. Esta atribución no puede utilizarse como base para aplicar sin más la cláusula del artículo 31 CP y así trasladarle la condición especial del *intraneus* con el fin de hacerlo responsable como autor. Esto se debe a que únicamente se podrán adoptar decisiones que afectan de forma directa al bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria por quienes se encuentren en la posición del contribuyente, del retenedor o del obligado a ingresar cantidades a cuenta. Y esta posición sólo puede ostentarse por quien sea titular de la obligación, o bien el representante legal o voluntario de dicho obligado. En mi opinión, asumir una interpretación tan amplia de la figura de la representación implica un riesgo de desnaturalizarla, al extenderla más allá de sus límites razonables. Considero preferible que su aplicación se mantenga bien delimitada a los supuestos de representación legal o voluntaria expresamente reconocidos.

Además, otro obstáculo para extender la relación penal a los asesores fiscales se deduce de la propia la relación jurídico tributaria surgida entre la Administración tributaria y el contribuyente, dado que ésta condiciona la interpretación que ha de realizarse sobre la conducta típica y limita el alcance del tipo penal.

Del mismo modo, su particular naturaleza jurídica hace que sólo determinadas personas que mantienen una posición especial frente a la Hacienda Pública puedan cometer el delito. Esta posición deriva de la relación jurídico-tributaria, que constituye el núcleo desde el cual surge el deber tributario preexistente, y es precisamente este deber el que limita el círculo de posibles autores. No obstante, dicho deber puede ser delegado mediante representación legal o voluntaria, lo que permite ampliar el ámbito de autoría a quienes actúan válidamente en nombre del obligado tributario ante la Administración.

En último lugar, puede afirmarse que, debido a las exigencias y limitaciones que impone la normativa tributaria para actuar directamente ante la Hacienda Pública -especialmente en la fase de liquidación de impuestos-, un asesor fiscal no puede asumir el control o la responsabilidad directa sobre el hecho delictivo sin contar con una delegación formal y válida de la persona que tiene la obligación tributaria (el *intraneus*). Es decir, solo podrá ocupar esa posición si actúa como representante reconocido legalmente ante la Administración.

En definitiva, se pretende exigir responsabilidad penal al administrador de la persona jurídica de que se trate, no basta con que el mismo ostente un cargo, sino que además habrá de desarrollar una acción u omisión contributiva a la realización del tipo por el que se le haya condenado, o dicho de otro modo, debería realizar algún acto de ejecución material que contribuya al resultado típico (STS. 297/2005 de 7.3).

No se trata de una presunción de autoría que prescinde del art. 28 sino un complemento del mismo para aquellos supuestos en los que el tipo delictivo exige ciertos y especiales elementos de la autoría que concurran en la persona representada (persona física o jurídica) pero no en la del representante (persona física que actúa como representante de hecho o de derecho) STS. 304/2008 de 29.5".»