

# XIX SEMINARIO INTERUNIVERSITARIO INTERNACIONAL DE DERECHO PENAL

DERECHO PENAL GENERAL Y DERECHO PENAL DE LA  
EMPRESA

Jueves 2 - viernes 3/06/2016

ÁREA DE DERECHO PENAL UNIV. DE ALCALÁ / FUNDACIÓN INTERNACIONAL DE CIENCIAS PENALES

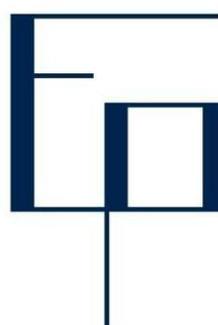
**RELACIÓN SOBRE EL DEBATE DE LA PONENCIA:**  
**RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL, DE D.<sup>a</sup> NATALIA  
TORRES CADAVID.**

Jueves 2 de junio de 2016, 16:30-18:00 h.

Ponente: Dña. Natalia Torres Cadavid

Moderadora: Prof. Dr. Miguel Díaz y García Conlledo

Relatora: Dña. Lina María Cardona Cardona



**Fundación  
Internacional  
de Ciencias  
Penales**

## RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL

**Ponente: Natalia Torres Cadavid. Becaria. Universidad de León.**

**Moderadora: Prof. Dr. D. Miguel Díaz y García Conlledo. Catedrático de Derecho Penal. Universidad de León.**

**Intervinientes en el debate:** Profs. Dres. Luzón Peña (Univ. Alcalá), Roso Cañadillas (Univ. Alcalá), Jericó Ojer (Univ. Navarra), Rueda Martín (Univ. Zaragoza), Paredes Castañón (Univ. Oviedo), Carbonell Mateu (Univ. Valencia) y el doctorando David Ruiz.

**Relatora: D.<sup>a</sup> Lina María Cardona Cardona. Becaria FPI. Universidad de Alcalá.**

Finalizada la ponencia de Natalia Torres Cadavid, el moderador agradece a la ponente su exposición, y a continuación abre el debate para quienes quieran intervenir, no sin antes hacer una pequeña matización respecto a lo que la ponente ha llamado “el caso del agente retenedor”, denominado así en la legislación colombiana, en el que una persona está obligada a retener cantidades de dinero a cuenta de impuestos. En concreto, advierte que este resulta ser un delito diferente al de defraudación tributaria -tema en el que aclara lo ha convencido la ponente-, aunque en algunas cuestiones se le parece<sup>1</sup>.

Al hilo de dicha observación, pone de presente que, si bien en los casos de defraudación tributaria la obligación principal del sujeto obligado tiene que ver con un acto de manifestación de capacidad económica, el cual se da, no solo en materia de impuestos directos y progresivos, sino también en los demás casos en los que basta con un acto de manifestación económica de cualquier clase -al que echa gasolina o bebe un whisky se le cobran impuestos-, la actividad que lleva a cabo el agente retenedor, lo que retiene, en ocasiones también tiene que ver con la capacidad económica del obligado, por ejemplo, en materia de recaudación del RP, por lo que no en todos los supuestos el elemento distintivo entre estas figuras delictivas resulta ser la capacidad económica.

A continuación, el moderador le concede la palabra al profesor Luzón Peña quien advierte que, más que una observación, le surgen dudas respecto del enfoque de la tesis

---

<sup>1</sup> Con el fin de contextualizar al lector en este tema, resulta importante aclarar que la cuestión planteada por el moderador surge a raíz de la siguiente afirmación realizada por la ponente: “(...)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”, el legislador incluyó otro tipo de injusto diferente y diferenciable del tipo de injusto de “defraudación tributaria”, que podría denominarse “omisión de agente retenedor”.

de la ponente. Así, señala que, a lo largo de su intervención, esta se ha referido al bien jurídico afectado y a la lesividad de las conductas del obligado tributariamente, pero no del asesor fiscal. Por ello, quiere saber cómo enfoca la ponente, en su respectiva tesis, la responsabilidad penal de este último. En este punto, hace un paralelismo con un tema que trató hace algunos años relativo a las responsabilidades penales del asesor jurídico, fuera este abogado litigante, asesor de una empresa, de un bufete, advirtiendo que en dichos casos las posibles responsabilidades del asesor jurídico son inmensas y no se circunscriben a un delito en particular, aunque aclara que, si de lo que se trata es de un asunto fiscal, pues estos se referirán a delitos contra la Hacienda pública.

Así pues, insiste en preguntarle a la ponente qué temas tratará en su investigación, en concreto si enfoca su trabajo en la responsabilidad del asesor fiscal que actúa dolosamente, en connivencia, como cooperador necesario o no necesario con los evasores fiscales, o si va encaminado a plantear solo como posibles excepciones temas como el de las acciones neutras que pudieran estar amparadas por el ejercicio legítimo de la profesión del asesor fiscal o por adecuación social de la conducta.

En esta misma línea, pregunta a la ponente si en su trabajo se plantearán cuestiones relativas a la responsabilidad del asesor fiscal a título de imprudencia, dicha observación la realiza no sin antes aclarar que, si bien es cierto los delitos fiscales no se cometen a título de imprudencia, en materia fiscal muchos de los obligados no son particulares sino personas jurídicas, a quienes el Derecho penal español hace responder, de modo más que discutible<sup>2</sup>, y a quienes se les imputan responsabilidades omisivas e imprudentes, por lo que manifiesta la posibilidad de cuestionar si los asesores fiscales pueden ser eventualmente incitadores de esas conductas imprudentes o dolosos de actuaciones imprudentes en el seno de personas jurídicas.

Seguidamente, plantea una segunda cuestión respecto de los delitos por los cuáles podría responder el asesor fiscal, que reitera, no se reducen solo a delitos fiscales. Así, pone como ejemplo que el sistema, más que discutible, impuesto en el Derecho español del blanqueo de capitales vinculado al delito fiscal, parte del supuesto de que todas las cantidades de dinero no declaradas se convierten automáticamente en bienes de origen

---

<sup>2</sup> En este punto, alude el profesor Luzón Peña a la postura que sobre el tema planteó el profesor Carbonell Mateu en el anterior seminario, a la ponencia de Gonzales Cussac y, en dirección opuesta, a la tesis que sostuvo en su momento el profesor Gracia Martín en el congreso de Barcelona.

de ilícita pertenencia, y, por tanto, el negociar con las mismas resulta ser blanqueo de capitales, delito que sí se puede cometer de manera imprudente, por lo que cabría preguntarse acerca de la responsabilidad penal del asesor fiscal como cooperador imprudente, como coautor o autor mediato imprudente.

La tercera cuestión que plantea el profesor Luzón Peña es en materia de autoría mediata y tiene que ver con la posibilidad de que el asesor fiscal pueda responder o no como autor mediato por haber inducido en error al asesorado, o que, en el caso en que el asesorado cometa delitos no dolosos, o no dolosos cualificados, o imprudentes, aun así, pueda responder el asesor fiscal como autor mediato doloso.

En definitiva, pregunta el profesor Luzón Peña a la ponente cuál es el objeto del trabajo, si lo circunscribe a un tema muy concreto que es el asesoramiento doloso para la comisión de un delito doloso tributario contra la Hacienda pública, o si ha pensado en alguna de las cuestiones planteadas con anterioridad, las que, aunque complejizan el análisis, en su criterio, resultarían fascinantes desde cualquier punto de vista.

A continuación, el moderador le otorga la palabra a la ponente, no sin antes advertir que, en materia de responsabilidad de las personas jurídicas, además de las observaciones expuestas por el profesor Luzón Peña, existen muchos supuestos, entre ellos el caso en el que el asesor fiscal sea una persona jurídica, en el que se plantea a su vez un nuevo problema, sin embargo, pone de manifiesto que de momento esos temas se dejarán fuera de la tesis.

Seguidamente, Natalia Torres agradece al profesor Luzón Peña por sus comentarios y señala que los problemas a los que se ha referido este último serán tratados en la tesis conforme a la estructura expuesta en su ponencia, en la que se analizará en un primer momento la fundamentación de la responsabilidad del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria, que es el referente, aunque acepta, haciendo alusión al artículo del profesor Luzón Peña, relativo a la responsabilidad del asesor jurídico, que el asesor fiscal puede cometer otros delitos, como por ejemplo el alzamiento de bienes, bastante común en la jurisprudencia.

En este punto indaga el profesor Luzón Peña a la ponente si la responsabilidad del asesor fiscal en casos de alzamiento de bienes ha sido imputada por la jurisprudencia a título de autor o de partícipe, quien responde que esta, en su mayoría, ha tratado al asesor fiscal como autor.

Posteriormente el moderador toma la palabra y aclara que la jurisprudencia utiliza, en muchas ocasiones, de manera equívoca el término “autor”. No obstante, sostiene que el asesor fiscal sí que podría ser considerado autor en estos casos, conforme la fórmula del actuar en lugar de otro.

En este momento retoma la intervención el profesor Luzón Peña, quien le sugiere a la ponente delimitar bajo que título de imputación puede responder el asesor fiscal, si este puede ser autor, coautor, partícipe, inductor, cooperador o actuar como autor bajo la fórmula consagrada en el artículo 31 del Código Penal.

Retomando la palabra la ponente, esta señala que, en relación con la responsabilidad imprudente del asesor fiscal, la estructura de la tesis, concentrada en una primera parte en la fundamentación de la responsabilidad penal y, en un segundo momento, en la valoración de la aportación del asesor, permite ver el desvalor de la conducta, tanto desde un punto de vista objetivo como subjetivo, del asesor y asesorado, lo que a su vez permite analizar el tema de la imprudencia, así como el título de imputación respecto del cual el asesor fiscal debe responder. Además, advierte que con la estructura planteada se podrían tratar los temas de una manera ordenada, la que culminaría con un estudio casuístico, siguiendo en gran medida el artículo sobre la responsabilidad del asesor jurídico del profesor Luzón Peña.

A continuación, el moderador le otorga la palabra a la profesora Jericó Ojer. Esta felicita a la ponente y le realiza una sugerencia en el sentido de indicarle que no solo resulta necesario delimitar el título de imputación respecto del que ha de responder el asesor fiscal, es decir, si este puede ser catalogado como autor o partícipe, sino que también es importante tener claridad respecto de la conducta típica de defraudar, la que resulta bastante compleja, por ejemplo, en el caso de elusión del pago de impuestos, pues aquí habría que plantearse si con la no declaración del impuesto automáticamente se entraría en la conducta de defraudación fiscal o, por el contrario, se necesitaría un

plus de desvalor, que podría identificarse, por ejemplo, con el engaño en el delito de estafa.

La ponente agradece la intervención de la profesora Jericó Ojer y seguidamente el moderador toma la palabra. Este aclara, como director de la tesis de Natalia Torres, que todo lo planteado hasta el momento, salvo el tema de las personas jurídicas, va a ser analizado en la misma y explica que han preferido iniciar con la discusión del bien jurídico, al ser esta lo que más distingue, sin dejar de lado, temas de la autoría y participación, las acciones neutrales, la acción típica, los que en su criterio resultan fundamentales.

Seguidamente pide la palabra el doctorando David Ruiz. Comienza por poner de presente la cuestión de la asesoría fiscal cuando es una persona jurídica la que la lleva a cabo y, en concreto, advierte que el delito de defraudación tributaria del artículo 305 del Código Penal no es uno de aquellos delitos que pueden imputársele a la persona jurídica conforme lo dispone el artículo 31 bis. Hecha la anterior precisión, indica que aun así le surge la duda de si, en caso de que una persona jurídica, o un empleado de ella actúe como representante del obligado, y se cometa la correspondiente defraudación, sería posible atribuirle responsabilidad a la persona jurídica en virtud de lo dispuesto en el artículo 31 del Código Penal.

A continuación, el moderador interviene aclarando que, si bien el asesor fiscal puede ser una persona jurídica, como lo ha expuesto el interviniente, en el caso del delito fiscal no hay responsabilidad penal de las personas jurídicas. De otra parte, advierte que la asesoría por sí sola no implica la constitución de un delito especial, pues este se configura en relación con el obligado tributario, por lo que, en definitiva, lo que habrá que hacer es una investigación acerca de quién está detrás de esto, y probablemente lo será la persona que ha realizado la declaración, por más que la haya asumido en un principio la persona jurídica.

Natalia Torres interviene en este punto en el que pone de presente que autores como *Silva Sánchez* complejizan aún más este asunto planteando casos de asesorías externas, en las que en un primer momento la planeación tributaria es llevada a cabo por determinado departamento, aunque después sean otras áreas las que culminen dicha

labor. En esta línea, trae a colación un supuesto de hecho en el que un departamento específico realiza la planeación tributaria, y otro crea las sociedades por medio de las cuales se realizará la conducta defraudatoria. Finalizada la intervención de la ponente en este aspecto en particular, recalca el moderador las dificultades que plantea la asesoría externa, sobre todo cuando la realiza una persona jurídica.

A continuación, toma la palabra el profesor Carbonell Mateu con el fin de recordar, que, en todo caso, el artículo 31 bis del Código Penal exige para su aplicación la obtención de un provecho por parte de la empresa, comentario que es resaltado por el doctorando David Ruiz.

En este momento, el moderador retoma la palabra y manifiesta que, en definitiva, si se trata de un asesor externo en principio este no es autor de un delito tributario, destacando que es en el caso de la asesoría interna donde se plantea el verdadero problema, en concreto, cuando esta se realiza en beneficio de la persona jurídica.

Seguidamente la profesora Roso Cañadillas toma la palabra y le hace una sugerencia a la ponente en el sentido de indicarle que, en las asesorías externas, por ejemplo, en la ley de prevención de riesgos laborales, son responsables, conforme lo dispuesto por el artículo 316, 317 y sobre todo por el 318 del Código Penal, quienes realicen dichas asesorías, en la medida en que no se busca al empresario en el sentido que dice la ley de prevención de riesgos laborales, sino al empresario material, es decir, aquel que ha sido encargado de la prevención de riesgos. Por lo que, haciendo un paralelismo, plantea la posibilidad de que un asesor fiscal externo, cuya cooperación sea muy importante dentro de todo el planeamiento del pago de tributos, pueda ser considerado como cooperador necesario.

Una vez terminada la intervención de la profesora Roso Cañadillas, el moderador le otorga la palabra a la profesora Rueda Martín, quien felicita a Natalia Torres por su ponencia, la cual en su criterio ha sido muy interesante. A continuación, partiendo de lo expuesto por la ponente en relación a la concepción del bien jurídico, que entiende es más patrimonialista que funcionalista, le pregunta a esta última cómo fundamentaría la exclusión del injusto del asesor fiscal cuando este realice acciones cotidianas que sean penalmente irrelevantes. La ponente agradece la observación planteada y manifiesta que

aún no ha definido este punto en particular, aunque advierte que la cuestión se encuentra planteada.

Retoma la palabra la profesora Rueda Martín y le pone de presente a la ponente que a partir de una concepción patrimonialista resulta más complejo excluir lo injusto en este tipo de comportamiento -que en su criterio son supuestos clarísimos de participación delictiva al existir un dolo de participar-, mientras que las tesis funcionalistas proporcionan más argumentos para excluir lo injusto de dichas conductas. Concluye señalando que centrarse en el bien jurídico es fundamental, pues a partir de ello se pueden resolver muchas de las cuestiones planteadas.

Tras la intervención de la profesora Rueda Martín, la ponente pone de manifiesto la complejidad de su tesis y agradece la intervención de esta última. A continuación, toma la palabra el moderador y advierte una cuestión adicional, que también ya se encuentra planteada en la tesis de Natalia Torres, y es la opción de crear delitos específicos en este ámbito.

Con el fin de ahondar más en este aspecto en particular, interviene de nuevo el profesor Luzón Peña preguntando si en otros países existen delitos específicos para el asesor fiscal, a lo que la ponente responde haciendo alusión a la legislación alemana, en concreto, sostiene que en la misma el delito de defraudación tributaria se encuentra tipificado como delito común.

Esta observación la conecta el profesor Luzón Peña con la idea de que en el caso del asesor fiscal podría plantearse un injusto propio del partícipe -postura que en otros supuestos no lo convence-, pues entiende que el asesor fiscal sería un caso inverso al artículo 65.3 del CP, en el sentido de que dicho *extraneus* no tendría un injusto o una culpabilidad disminuida, por el contrario, en la mayoría de los casos tendría una mayor responsabilidad que el asesorado, normalmente profano en el tema, salvo que se esté frente a supuestos de ignorancia deliberada derecho.

En este punto, interviene el moderador resaltando la existencia de múltiples posibilidades de combinación de la responsabilidad penal del asesor fiscal -por engaño, por descuido, por connivencia, por solicitud-, señalando a su vez la necesidad de mirar

cada una de ellas y caso a caso. Por ello, advierte la importancia de la teoría de la participación, de la figura de la inducción y de la atenuación facultativa de la participación del *extraneus*, entre otras. En definitiva, indica que el tema resulta complicado, pero que es precisamente por tal razón que aconsejó a Natalia Torres su estudio, pues, aunque es un tema de parte especial, da pie a analizar problemas centrales de la parte general.

A continuación, el moderador le otorga la palabra en una nueva oportunidad a la profesora Roso Cañadillas quien, en la misma línea del profesor Luzón Peña, afirma que, en muchas ocasiones, el asesor fiscal tiene unos conocimientos especiales que dejan un déficit en el ejecutor y que hacen de este un partícipe muy especial, el cual, incluso, podría ser catalogado como autor mediato en algunos casos, aunque no discute los problemas que ello representa, punto en el que concuerda el moderador.

Al respecto la ponente señala que se encuentra de acuerdo con las intervenciones y advierte que, debido a la existencia de un sinnúmero de supuestos, resulta necesario delimitar no solo cada una de las conductas que puede realizar el asesor, tales como suministrar información, aconsejar, poner a disposición, crear sociedades, hacer la declaración, sino también el momento en el que las realiza.

Seguidamente, el moderador le concede el uso de la palabra al profesor Paredes Castañón, quien empieza su intervención destacando que al hablar de bienes jurídicos colectivos existe mucha “parafernalia”, lo que, en su criterio, no sucede, por ejemplo, cuando se habla del hurto o del homicidio, por ello recomienda en este punto eliminar lo que él denomina “entes innecesarios” y preguntarse dos cosas que considera son las interesantes. La primera, en qué momento hay daño que justifique el castigo por el delito consumado, ¿en el momento en que se produce un daño a Hacienda pública?, ¿en el momento de la defraudación?, o ¿tienen que concurrir ambas circunstancias? La segunda, cuándo se está diciendo qué es lo que la ley protege y cuándo se dice qué es lo que debería proteger, pues ello resulta muy diferentes, aunque a veces coincida.

Así, resalta que en ocasiones la ley define como bien jurídico algo con lo que no se está de acuerdo, caso en el cual solo existen dos posibilidades, o decir que ello no tiene solución y criticar, o afirmar que es posible reinterpretar el texto legal, siempre

dejando claro, en todo momento, si se está hablando desde el plano de la política criminal o, por el contrario, desde la interpretación legal.

En la misma línea, el profesor Carbonell Mateu advierte la importancia de determinar por qué es necesaria la intervención del Estado para salvaguardar determinado bien jurídico, y a partir de ahí construir el resto. Respecto de la discusión en torno a los delitos especiales, insiste que la cláusula del actuar en lugar de otro puede ser de gran ayuda.

El moderador otorga en una nueva oportunidad la palabra a la profesora Jericó Ojer, quien retoma la discusión de la autoría mediata, en concreto advierte que, si en el delito de defraudación tributaria el único autor es el obligado tributario, tal categoría sería de difícil aplicación. De otra parte, pregunta si tal delito podría ser considerado como un delito de propia mano. A lo cual la ponente y el moderador responden al unísono que se trata de un delito especial.

Sobre este tema, el moderador aclara que es precisamente la observación que realiza la profesora Jericó Ojer lo que hace de difícil aplicación la autoría mediata en estos casos, cuya solución podría encontrarse en la modificación del tipo penal, o en la tipificación de un delito común.

Finalmente, el profesor Luzón Peña advierte que en los casos en los que el asesor realiza por sí mismo la declaración tributaria está actuando en nombre o en representación de otro, como lo afirma el profesor Carbonell Mateu, por lo que en últimas no resulta importante que en el asesor concurra la cualificación de obligado tributario, en la medida en que si lo está en el sujeto obligado. Ahora, entiende que en caso de que ello no sea así, no habría lugar a la autoría mediata, salvo que se cree un precepto completamente nuevo para esta forma de intervención en el delito, reformulando el párrafo del artículo 28 del Código Penal, o, como advierte el moderador, se modifiquen los delitos en los que se considera que existe dicho problema.

Llegados a este punto, el profesor Díaz y García Conlledo da las gracias a la ponente y al resto de participantes, dando por finalizado el debate.

\* \* \* \* \*