

El asesor fiscal como cooperador necesario en los delitos tributarios: a propósito del caso Nummaria

Carmen Casado Rodríguez

Doctoranda de la Escuela Internacional de Doctorado.

Universidad Rey Juan Carlos (España)

carmencasado205@gmail.com | <https://orcid.org/0009-0000-1385-8792>

Extracto

La SAN 18/2025, de 4 de julio, juzga una diversidad de figuras delictivas (delitos contra la Hacienda pública, organización criminal, estafa procesal, falsedad documental o insolvencia punible) por las que se acusa al titular y a varios de los clientes del despacho Nummaria y que, en buena parte, están relacionados de algún modo con el ejercicio de la actividad profesional del abogado y asesor fiscal.

Estos delitos se encuadran dentro de un complejo entramado societario utilizado en la operativa defraudatoria y diseñado por el titular del despacho, con la intervención de una amplia variedad de sociedades interpuestas –entre ellas, uniones temporales de empresas, agrupaciones de interés económico o comunidades de bienes– domiciliadas en España y en el extranjero –Reino Unido, Panamá, Costa Rica, Suiza, Portugal, etc.–.

El trabajo se centra en dos cuestiones: la primera, de carácter procesal, silenciada o aludida incidentalmente y de soslayo en la sentencia, examina cuál fue el papel de la Agencia Tributaria en la puesta en marcha del proceso penal o, en otros términos, cómo se descubrieron y se aportaron al proceso los hechos incriminatorios que terminaron siendo decisivos para fundamentar la acusación y la condena; la segunda se ciñe al análisis de la responsabilidad penal del titular del despacho no como contribuyente y autor directo de los delitos fiscales propios, sino en su condición de abogado y asesor fiscal y, como tal, participe a título de cooperador necesario en los delitos fiscales cometidos por algunos de sus clientes.

Palabras clave: asesor fiscal; expedientes de investigación de la ONIF; diligencias de investigación del Ministerio Fiscal; responsabilidad penal; cooperación necesaria; actos neutrales.

Recibido: 23-07-2025 / Aceptado: 24-07-2025 / Publicado: 05-09-2025

Cómo citar: Casado Rodríguez, C. (2025). El asesor fiscal como cooperador necesario en los delitos tributarios: a propósito del caso Nummaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 509-510, 28-47. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24735>

The tax advisor as a necessary cooperator in tax crimes: The Nummaria case

Carmen Casado Rodríguez

Abstract

The SAN 18/2025, of July 4, adjudicates a range of criminal offenses for which the owner and several clients of the Nummaria law firm are accused. Some of these charges are related to the professional activity carried out by the accused as a lawyer and tax advisor.

These offenses are framed within a complex corporate structure designed by the head of the firm and used in the fraudulent operation, with the involvement of a wide variety of interposed companies, some located in Spain and others in foreign jurisdiction.

This study focuses on two issues. The first, of a procedural nature and barely mentioned in the judgment, examines the role of the Tax Agency in initiating the criminal proceedings. The second issue focuses on the analysis of the criminal liability of the head of the law firm in his professional role as a lawyer and tax advisor, and, as such, as a participant as a necessary cooperator in the tax crimes committed by some of his clients.

Keywords: tax advisor; ONIF investigation files; criminal liability; necessary cooperation; neutral acts.

Received: 23-07-2025 / Accepted: 24-07-2025 / Published: 05-09-2025

Citation: Casado Rodríguez, C. (2025). El asesor fiscal como cooperador necesario en los delitos tributarios: a propósito del caso Nummaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 509-510, 28-47. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24735>



Sumario

1. Introducción
2. Objeto del trabajo
3. La cuestión procesal: el papel de la Agencia Tributaria en la investigación y descubrimiento de hechos incriminatorios esenciales para la puesta en marcha del proceso penal y para fundamentar la posterior acusación y condena
4. El asesor fiscal como cooperador necesario. La distinción entre los actos neutrales y las conductas delictivas de cooperación
5. La condena del asesor fiscal como cooperador necesario
6. La absolución del asesor fiscal derivada de la absolución del autor principal
7. Conclusiones

1. Introducción

Sobran motivos para explicar el notable interés mediático y jurídico provocado por la Sentencia 18/2025, dictada el 4 de julio por la Sección 2.^a de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional en el conocido como «caso Nummaria».

Junto al eco social debido al perfil público de algunos de los personajes implicados, baste aludir, entre otros, al número de acusados, la variedad de delitos objeto de acusación (contra la Hacienda pública, organización criminal, estafa procesal, falsedad documental o insolvencia punible) y la gravedad de las penas impuestas, en particular, la condena de más de 80 años de prisión al principal acusado, el abogado y asesor fiscal dueño del despacho Nummaria.

2. Objeto del trabajo

Dejando de lado las múltiples cuestiones y las otras tantas perspectivas de análisis a las que, sin duda, se presta la sentencia, las líneas que siguen se ciñen a las dos siguientes.

La primera, de carácter procesal, y, por tanto, de evidente relevancia jurídica, pese a resultar silenciada o apenas incidentalmente aludida en la sentencia: ¿cuál fue el papel de la Agencia Tributaria en la puesta en marcha del proceso penal? o, en términos más concretos, ¿cómo se descubrieron y se aportaron al proceso los hechos incriminatorios que dieron lugar no solo a la incoación de las diligencias penales, sino que también sirvieron para fundamentar la acusación y la condena?

La segunda, de carácter material o sustantivo: el análisis de la responsabilidad penal del principal acusado no como autor directo de los delitos fiscales propios por los que ha sido condenado como contribuyente del IRPF y del IVA, sino exclusivamente como cooperador necesario en los delitos fiscales cometidos, como autores, por otros acusados clientes del despacho, al ser aquel, en el ejercicio de su actividad profesional de abogado y asesor fiscal, «la persona que diseñó y puso en práctica la estructura defraudatoria utilizada por ellos para eludir el pago de impuestos».

Esta segunda cuestión se limita, pues, a analizar específicamente los hechos penalmente relevantes y las cuestiones fundamentales relativas a la participación del abogado y asesor

fiscal como cooperador necesario de las defraudaciones tributarias cometidas por algunos de sus clientes, prescindiendo de su participación en otros delitos imputados a clientes del despacho por los que también fue objeto de condena.

3. La cuestión procesal: el papel de la Agencia Tributaria en la investigación y descubrimiento de hechos incriminatorios esenciales para la puesta en marcha del proceso penal y para fundamentar la posterior acusación y condena

Como es sabido, hace décadas que la persecución del delito fiscal dejó de depender del impulso procesal de la Administración y, desde entonces, nada impide que el proceso penal se inicie por iniciativa del Ministerio Fiscal o del juez de instrucción sin necesidad de que haya existido una previa actuación inspectora de la AEAT. Aunque, como viene señalando la doctrina jurisprudencial, «será lo habitual que el descubrimiento de los primeros indicios de responsabilidad criminal se produzca como consecuencia de las actuaciones administrativas»¹.

Efectivamente, en la generalidad de los casos, es la actividad comprobadora e investigadora de la Inspección de los Tributos, desarrollada en el seno del procedimiento de inspección, la que permite aflorar los primeros indicios de la posible comisión de un delito fiscal, aun cuando la Inspección de la Agencia Tributaria carece legalmente de la condición de policía judicial y, por lo mismo, no dispone de competencias ni para la investigación de hechos tributarios con trascendencia penal ni para descubrir delitos fiscales², sino solo para «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 145.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria –LGT–) con el fin de asegurar que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se efectúe en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la ley (art. 31.3 de la Constitución española –CE– y STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6).

Sin embargo, el caso que comentamos, presenta una triple singularidad respecto del papel de la Agencia Tributaria en la incoación del proceso penal.

La primera, que, como refleja a las claras la sentencia, la fuente de descubrimiento de los hechos relevantes para la imputación penal del abogado/asesor fiscal fue una actuación investigadora inicial de la Agencia Tributaria que, en contra de lo habitual, no se llevó

¹ Véase, por todas, la STS 2069/2002, de 5 de diciembre, FJ 2; reiterada, entre otras, en la STS 445/2010, de 13 de mayo, FJ 13, y, más recientemente, en la SAP de Barcelona 15/2024, de 8 de enero, FJ 2.

² Véase sobre ello el voto particular del magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla al ATC 8/2025, de 27 de enero.

a cabo en el seno y con la cobertura previa de un procedimiento de inspección, de carácter contradictorio, que hubiera sido debidamente incoado y notificado al obligado tributario³.

La segunda, que, en el presente caso, lo que muy probablemente debió existir fue la apertura de uno de los que se dan en llamar «expedientes de investigación», huérfanos de reconocimiento legal o reglamentario alguno, ordenados por la ONIF para la investigación, sin conocimiento judicial, de posibles sospechas o indicios de defraudación fiscal; que se tramitó, sin duda, al margen y sin el conocimiento del obligado tributario investigado y cuyo resultado se volcó en el informe-denuncia de 12 de enero de 2016, que, como se verá, fue el desencadenante del procedimiento penal.

La tercera, e igual de notable peculiaridad, es que el verdadero procedimiento de inspección (art. 145 de la LGT) notificado al «principal responsable del Despacho Grupo NUMMARIA» y tramitado con su participación no fue previo al informe-denuncia, como hubiera sido lo normal, sino que decidió incoarse «con posterioridad a la denuncia de la Agencia tributaria». Y no solo ello, sino que además la tramitación del procedimiento inspector del abogado/asesor fiscal, principal imputado en la causa, estuvo instruyéndose por la Agencia Tributaria en paralelo al proceso penal, hasta que el Juzgado de Instrucción ordenó su paralización por Auto de 4 de enero de 2017; es decir, varios meses después de que se hubieran iniciado las diligencias previas (el 11 de abril de 2016) y de que hubiera incautado la documentación hallada en la diligencia de entrada y registro llevada a cabo el siguiente 27 de abril.

Aunque el tribunal no lo explicita en la sentencia que comentamos, de su lectura se alcanza a deducir que la fuente de descubrimiento de los hechos de relevancia penal que dieron lugar al proceso estuvo en el informe-denuncia suscrito por la ONIF el 12 de enero de 2016 y que, efectivamente, se confeccionó «al margen de un procedimiento de inspección»; siendo esto último lo más singular y relevante, pese a que la sentencia solo lo menciona de soslayo al referirse al informe pericial de 2 de noviembre de 2018 elaborado por el perito de la defensa y ratificado en juicio por su autor. Refiere, en efecto, la sentencia que:

El perito Sr. [...] considera que la elaboración de un informe al margen de un procedimiento de inspección, como sucede en el caso del suscrito el 12-01-2016, determina que los datos y la información incluidos y considerados en el mismo, carezcan del citado (y necesario) contraste, circunstancia que, objetivamente, afecta de manera negativa a la fiabilidad de su contenido y, consecuentemente, al valor que puede atribuirse a las propias conclusiones del informe (*cfr.* apdo. 51).

Fue, pues, el informe-denuncia de la ONIF de 12 de enero de 2016 el que dio lugar: (i) a la incoación el 17 de febrero de 2016 de las diligencias de investigación 4/16 por la Fiscalía

³ El principio de contradicción es una de las reglas esenciales del procedimiento de inspección tributaria, «con una semejanza tan notable a la instrucción sumarial en los aspectos que tocan al casi inevitable desencadenamiento de la potestad sancionadora o del tanto de culpa a la propia jurisdicción penal» (STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 6).

Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada; (ii) posteriormente, a la presentación el 5 de abril de la querella preparada por dicha fiscalía; (iii) días más tarde, el 11 de abril, a la incoación por el Juzgado Central de Instrucción 2 de la AN de las diligencias previas 31/2016; (iv) y, finalmente, a la entrada y registro en el despacho Nummaria ordenada por Auto de 26 de abril y practicada el siguiente día 27.

Lo que sí relata la sentencia es que el propio Juzgado Central de Instrucción dio cuenta en el auto de diligencias previas de la centralidad del referido informe-denuncia de la ONIF elaborado, insistimos, «al margen de un procedimiento de inspección»:

La querella tiene su origen en las diligencias de investigación 4/16 de la citada Fiscalía Especial, incoadas el día 17 de Febrero de 2016, a raíz de un informe-denuncia presentado por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) referente al despacho jurídico NUMMARIA. En dicho informe se reflejan, de un lado, hechos que podrían constituir delitos imputables únicamente a integrantes de dicho despacho y, de otro, hechos que constituirían delitos imputables, además, a clientes de dicho despacho (antecedente de hecho 2 del Auto de incoación del proceso de 11 de abril de 2016).

Y añadía el juzgado lo siguiente:

La Agencia Tributaria ha detectado que el despacho NUMMARIA está facilitando estructuras jurídico-económicas que han sido diseñadas, implementadas y gestionadas por el despacho con la única finalidad de asegurar la opacidad de las operaciones económicas de sus clientes, bien frente a la Hacienda Pública, bien frente a otras terceras personas físicas y jurídicas que ostentan algún derecho de crédito contra aquellos (*cfr.* R. 3.1, Hitos procesales relevantes, apdo. 313).

De la lectura de la sentencia se infiere, además, que la Inspección de la AEAT incoó diferentes procedimientos administrativos de comprobación e investigación a varios de los clientes del despacho Nummaria. Algunos de estos procedimientos de inspección estaban «en curso» (se desconoce si al tiempo de incoar las diligencias previas el 11 de abril de 2016 o al tiempo de presentación en la Fiscalía del informe-denuncia de 12 de enero de 2016), mientras que otros procedimientos inspectores se iniciaron con posterioridad a la denuncia de la Agencia Tributaria. Entre estos últimos se encontraba el procedimiento de inspección incoado ex post al asesor fiscal, encausado principal⁴, y cuya tramitación no se paralizó hasta

⁴ En el que se expone lo siguiente:

En el caso presente, [...] obra un escrito de la AEAT en el que se solicita al Juzgado Central de Instrucción n.º 2 de la Audiencia Nacional que proceda a ordenar la paralización de cada uno de los procedimientos administrativos de comprobación e investigación en curso descritos en los ANEXOS D y E del Informe de 14 de diciembre de 2016. Pues bien, en el Anexo E (procedimientos inspectores iniciados con posterioridad a la denuncia de la Agencia tributaria) se incluye expresamente [al asesor fiscal] como «principal responsable del Despacho Grupo NUMMARIA» por IRPF 2011-2012-2013-2014 y por IVA 2012- 2013-2014 (*cfr.* apdo. 88).

que lo ordenó el Juzgado de Instrucción en Auto de 4 de enero de 2017: «porque el proceso penal tiene como objeto los contribuyentes e impuestos a los que se refieren aquéllos»⁵.

Merece la pena transcribir la respuesta que la sala sentenciadora ofrece a las objeciones que formuló el perito de la defensa en su informe pericial respecto a «la elaboración de un informe [denuncia] al margen de un procedimiento de inspección»:

[...] en el presente procedimiento se han respetado las garantías del proceso penal, dado que la defensa del [asesor fiscal] ha podido alegar con plenitud todo lo relativo a los diferentes aspectos de determinación de la cuota tributaria, y ha podido presentar todo tipo de pruebas (documentales o de otro tipo) para la acreditación de sus argumentos. De esta manera, la falta de un procedimiento de inspección previa no aporta un vicio de fiabilidad, sin perjuicio de la valoración de la realidad de los datos tenidos en cuenta por la AEAT y que se analizan en otro lugar de esta sentencia (*cfr.* apdo. 51, *in fine*).

En contraste con lo anterior, la STS 980/2016, de 11 de enero de 2017, refiriéndose especialmente a las diligencias de investigación del Ministerio Fiscal, señala que:

la coexistencia de una doble autoridad investigadora –judicial y fiscal–, sujeta a unos principios constitucionales propios y diferenciados, no es fácilmente homologable a la luz de los modelos comparados [...]. Ya encierra una extravagancia legislativa [añade la sala] que nuestro sistema admita la posibilidad de que el ciudadano al que se impute un delito sea sometido a una investigación inicial de naturaleza preparatoria (arts. 5 del EOMF y 773.2 LECrim) de una segunda etapa, también de naturaleza preparatoria (arts. 299 y 771.1 LECrim). Cuando lo preparatorio precede a lo preparatorio, no resulta fácil encontrar justificada esa doble secuencia sobre la que se construye la fase de investigación del hecho imputado. Está claro, sin embargo, que las dudas para explicar nuestra singularidad no pueden resolverse

⁵ El cual dicta lo siguiente:

Posteriormente se dicta la providencia de 16-12-2016 (folio 4534), con el siguiente contenido: «Sobre la solicitud de suspensión de los procedimientos administrativos de comprobación e investigación, recábese informe del Ministerio Fiscal». Más tarde, se produce el informe del Ministerio Fiscal de 23 de diciembre de 2016; así como el Auto de 4 de enero de 2017 (folios 4596 y ss.) que acuerda remitir mandamiento a la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para que proceda a la paralización de los procedimientos administrativos de comprobación e investigación y sancionadores que se reseñan en los anexos D y E del informe de la citada Agencia de fecha 14 de Diciembre de 2016 y respecto a las personas físicas y jurídicas que se relacionan en los mismos [...].

Pues bien, el Juzgado *a quo* ordena la paralización de los procedimientos administrativos porque el proceso penal tiene como objeto los contribuyentes e impuestos a los que se refieren aquéllos (*cfr.* apdo. 88, *in fine*).

degradando funcionalmente el primer escalón de la actuación del Estado –eso es, no otra cosa, lo que define la prefase de investigación desarrollada por el Fiscal–, de suerte que el ciudadano pueda ser despojado del irrenunciable cuadro de garantías que le asisten cuando es llamado para responder de algún hecho de significación penal y que le es indiciariamente atribuido. [...] En definitiva, sean cuales fueren las dificultades para la correcta catalogación de esas diligencias de investigación del Fiscal –preliminares, preprocesales, preparatorias–, lo cierto es que esa etiqueta nunca puede concebirse como una excusa para despojar al ciudadano de las garantías y límites que nuestro sistema constitucional impone a la actividad investigadora de los poderes públicos, tanto si se trata de un sospechoso llamado por el Fiscal u otro ciudadano que, sin haber sido llamado, llega a tener conocimiento de que está siendo investigado por el Ministerio Público. Una práctica que se distancia de esa elemental idea [concluye la sentencia] contribuye a la degradación de nuestro sistema procesal.

Valga la larga cita que antecede para ilustrar la reduplicada singularidad del presente caso en el que se produce la coexistencia no de una doble, sino de una triple autoridad investigadora –la Agencia Tributaria, el Ministerio Fiscal y el órgano judicial–, «sujeta a unos principios constitucionales propios y diferenciados».

En el supuesto que analizamos, es patente que «esas diligencias de investigación del Fiscal –preliminares, preprocesales, preparatorias–» (en nuestro caso, las diligencias de investigación 4/16 incoadas por la Fiscalía Especial contra la Corrupción) fueron precedidas de una singular actividad investigadora llevada a cabo por la Agencia Tributaria «al margen del procedimiento de inspección», único legalmente habilitado para encauzar las funciones inspectoras de comprobación e investigación y, además (como en un caso similar expone la STS 290/2018, de 14 de junio, resumiendo la queja de algunos de los recurrentes en casación), «sin tener que dar cuenta a nadie, en secreto, sin audiencia al investigado tributario, sin plazos, sin normas, etcétera» (FJ 3.1)⁶.

⁶ En este caso, la Sala de lo Penal del TS, en un supuesto que guarda en este punto similitud con el que analizamos, rechazó que:

la práctica de esa primera fase de investigación fiscal, previa a la formalización de expedientes tributarios y antes de la incoación de un proceso penal, se observen ilegalidades que pudieran vulnerar garantías constitucionales o de otra índole. No es fácil determinar cuál es el momento concreto en el que la investigación realizada en esa fase previa a la incoación de un procedimiento formal con la intervención del obligado tributario está ya madura y debe cesar por tanto la fase de investigación soterrada para entrar ya en la fase procedimental sancionadora fiscal o penal. Sin embargo, en el presente caso no se aprecia, en contra de lo que alegan las partes recurrentes, una conducta fraudulenta de los funcionarios ni una forma de actuar que permita hablar de ilegalidades por el mero de hecho de no dar cuenta con anterioridad, ya sea a la acusación pública o ya a un juzgado, del estado en que se hallaba la investigación que llevaban a cabo. Pues en situaciones de esa índole ha de operarse siempre con criterios que presentan un grado importante de relativización, que no puede utilizarse en perjuicio de los órganos investigadores,

En cualquier caso, parece razonable concluir que «el cuadro de garantías que define los límites constitucionales al acopio estatal de fuentes de pruebas incriminatorias» (STS 116/2017, 23 de febrero) no debiera ser más exigente para el Ministerio Fiscal que para la Agencia Tributaria⁷ o, en otros términos, que la concurrencia de autoridades investigadoras de hechos fiscales de relevancia penal «nunca puede concebirse como una excusa para despojar al ciudadano de las garantías y límites que nuestro sistema constitucional impone a la actividad investigadora de los poderes públicos» (STS 980/2016, de 11 de enero de 2017).

Como ya se vio, no parece haberlo entendido así la sentencia que comentamos (*cfr.* apdo. 51, *in fine*).

4. El asesor fiscal como cooperador necesario. La distinción entre los actos neutrales y las conductas delictivas de cooperación

Enlazando con lo anterior, conviene advertir que los hechos en los que la sentencia se basa para considerar probadas las conductas delictivas de cooperación objeto de condena coinciden en lo esencial con los en su día aportados por la Agencia Tributaria al Juzgado de Instrucción en su informe-denuncia de 12 de enero de 2016. De ellos destacamos los siguientes:

- El principal acusado desarrolló entre los años 2010 y 2016 el ejercicio individual de la abogacía y de la asesoría fiscal y contable por cuenta propia, como titular del despacho profesional conocido por trabajadores y clientes como «despacho Nummaria», cuya dirección ejercía de forma personal y directa, sin que conste acreditado que compartiera las decisiones con otros miembros del despacho.

máxime si se pondera la dificultad que presenta el hallazgo de responsabilidades y la ventaja con que juegan los presuntos delincuentes que llevan en muchas ocasiones años planificando y ejecutando tramas delictivas como las que aquí se investigan. Así las cosas, el motivo se desestima (STS 290/2018, de 14 de junio, FJ 3).

⁷ Conforme razonaba la misma Sala de lo Penal del TS:

El poder del Estado para la persecución y enjuiciamiento de hechos ilícitos no puede valerse de atajos. El ejercicio de la función jurisdiccional sólo se ajusta al modelo constitucional cuando se asienta sobre los principios que definen el derecho a un proceso con todas las garantías. Estos principios, a los que no falta una verdadera dimensión ética, actúan como una fuente de limitación de la actividad estatal. La vulneración de derechos del acusado, ya sea mediante un acto de carácter delictivo, ya mediante la vulneración de sus derechos y libertades fundamentales, abre una grieta en la estructura misma del proceso penal. Sus efectos contaminantes alcanzan a otros actos procesales conectados a la antijuridicidad originaria y que pueden resultar afectados en su aparente validez (STS 116/2017, de 23 de febrero, FJ 6).

- Asesoró (recomendó) a varios clientes sobre la forma de eludir ilícitamente el pago de impuestos.
- Facilitó estructuras jurídico-económicas diseñadas, implementadas y gestionadas por el despacho con la finalidad de asegurar la opacidad de las operaciones económicas de sus clientes frente a la Hacienda pública.
- Utilizó la organización (medios personales de su despacho) para facilitar la comisión de delitos de defraudación tributaria, aunque la organización del despacho no se creó para la comisión de delitos, sino para la realización del asesoramiento jurídico, principalmente, en el ámbito tributario y contable.
- Constituyó un complejo entramado societario integrado por diversas entidades españolas y extranjeras; estas últimas, principalmente, en Costa Rica e Inglaterra, aunque también existían sociedades ubicadas en Canadá, Uruguay y Luxemburgo, todo ello, «con el fin de evitar que algunas actividades ilícitas que realizaba bajo la cobertura de la asesoría fiscal fueran detectadas». Estas sociedades eran controladas por el propio asesor fiscal y empleadas «tanto para facilitar la opacidad de las operaciones del despacho Nummaria, como para entregarlas a los clientes que desean emplearlas para la realización de las actividades ilícitas».
- Consecuentemente, una parte de los clientes del despacho utilizó las estructuras societarias diseñadas en el mismo «con el fin de evitar la tributación que hubiera correspondido en España por la obtención de rentas provenientes de todo tipo de negocios situados en nuestro país». De este modo, el despacho se encargaba de diseñar las operaciones orientadas a la ocultación patrimonial y al fraude fiscal de sus clientes, poniendo a su disposición las sociedades instrumentales necesarias para llevar a cabo el fraude. Asimismo, desde el propio despacho se realizaban actuaciones de gestión de dichas sociedades, llevando «un control exhaustivo, periodo a periodo, de cada operación de fraude diseñada».
- La finalidad de estas estructuras societarias, en la mayor parte de los casos, era evitar la tributación por el IS y el IVA de las sociedades operativas españolas o, en el caso de las personas físicas, su tributación por el IRPF. En otros casos, las estructuras societarias facilitadas a los clientes tenían otros fines ilícitos.

Tras valorar los hechos probados, el tribunal concreta la participación del abogado/asesor fiscal en los delitos tributarios perpetrados por sus clientes en dos actuaciones específicas:

- El suministro de:

consejos o recomendaciones en materia tributaria, que se encuentran reforzados por el gran prestigio y la condición de especialista del [asesor fiscal], lo que sin duda contribuye también de forma decisiva a la decisión del contribuyente de adoptar una determinada estrategia fiscal.

- Su participación activa «en la propia configuración de la estrategia fiscal de los contribuyentes, así como en la creación y funcionamiento de las estructuras societarias al servicio del fraude».

Descarta la sala que la actuación profesional del titular del despacho consistiera en un «mero asesoramiento jurídico mediante actos neutros ajenos a la dinámica de la comisión de los delitos tributarios; sino que sus actividades han sido decisivas en relación con la ideación y ejecución de esos delitos» (*cfr.* apdo. 328).

En efecto, las actuaciones llevadas a cabo por el asesor fiscal, aun cuando se enmarquen en el ejercicio de su actividad profesional, no resultan penalmente irrelevantes, en la medida en que el tribunal rechaza de forma expresa que puedan ser calificadas como actos neutrales. Estos actos, según la SAP de Madrid 95/2002, de 19 de abril –que es una de las primeras resoluciones en mencionar las acciones neutrales o ambivalentes–, cumplen «de por sí un fin legítimo y acorde al interés social», sin que en ningún momento tengan «como finalidad solidarizarse o cooperar con el plan delictivo del autor, que se aprovecharía de ellas para ejecutar el injusto penal proyectado» (FJ 2.4).

En ulteriores pronunciamientos⁸ se ha procedido a una elaboración conceptual más minuciosa de los actos neutrales. Así, la STS 338/2015, de 2 de junio, los define como «aquellos cotidianos de los que se puede predicar que, siendo socialmente adecuados, no cabe tenerlos por "típicos" penalmente. Y no lo son porque, con independencia del resultado, esos actos no representan un peligro socialmente inadecuado», añadiendo la STS 86/2018,

⁸ Véanse las SSTs 34/2007, de 1 de febrero, y 290/2018, de 14 de junio:

La distinción entre los actos neutrales y las conductas delictivas de cooperación –afirman las sentencias 942/2013 y 487/2014– puede encontrar algunas bases ya en los aspectos objetivos, especialmente en los casos en los que la aparición de los actos, aparentemente neutrales, tiene lugar en un marco de conducta del tercero en el que ya se ha puesto de relieve la finalidad delictiva. Dentro de estos aspectos objetivos se encuentra no sólo la conducta del sujeto, aisladamente considerada, sino también el marco en el que se desarrolla. Y a ello ha de añadirse el conocimiento que el sujeto tenga de dicho marco. Pues resulta difícil disociar absolutamente aquellos aspectos objetivos de los elementos subjetivos relativos al conocimiento de que, con la conducta que se ejecuta, que es externamente similar a otras adecuadas socialmente por la profesión o actividad habitual de su autor, se coopera a la acción delictiva de un tercero. Igualmente se han seguido en las sentencias 1300/2009, de 23 de diciembre, y 974/2012, de 5 de diciembre, y en las que en ellas se citan (SSTs 185/2005, 797/2006 y 928/2006).

Más recientemente, la STS 1102/2024, de 28 de noviembre, indica que:

no se puede atribuir un significado causal sobre el hecho delictivo a los comportamientos habituales que se insertan en la dinámica comisiva y no introducen por sí mismos un riesgo inadecuado respecto del bien jurídico protegido, salvo cuando vayan acompañados de otros elementos que evidencien un concierto con la voluntad de los autores, pues estos comportamientos neutros no son suficientemente significativos de una intencionalidad o concierto participativo.

de 19 de febrero, que los actos neutrales son aquellos «realizados ordinariamente en el marco de actuaciones legales, pero que luego pueden ser derivados al campo delictivo».

Por el contrario, un acto pierde su neutralidad y adquiere relevancia penal cuando, aun tratándose de una conducta realizada de conformidad con un estándar social o profesional, representa un peligro desaprobado para el bien jurídico protegido y el sujeto que la realiza conoce de su idoneidad para contribuir a la producción del resultado delictivo, solidarizándose en cierto modo con el plan del autor.

En nuestro caso, resulta indiscutible que las conductas desplegadas por el asesor fiscal no pueden ser subsumidas dentro del ámbito de la neutralidad, indicando la sala que las mismas «van más allá del riesgo permitido, determinando un peligro jurídicamente desaprobado para el bien jurídico protegido», pues «no se ha limitado al mero asesoramiento jurídico mediante actos neutros ajenos a la dinámica de la comisión de los delitos tributarios», sino que ha favorecido «de forma decisiva la lesión no justificada de un bien jurídico por parte del autor» (cfr. apdo. 329).

5. La condena del asesor fiscal como cooperador necesario

En virtud de lo expuesto, el asesor fiscal, en su condición de *extraneus* y con fundamento en lo dispuesto en el artículo 28 del Código Penal (CP), es condenado⁹ como cooperador necesario en más de una docena de delitos contra la Hacienda pública perpetrados por algunos de sus clientes, tanto personas físicas como jurídicas, quienes han sido a su vez condenados como autores directos de los referidos ilícitos¹⁰.

⁹ La elevada condena impuesta al asesor fiscal ha protagonizado los titulares de las últimas semanas. Conviene precisar que una parte sustancial –más de 30 años– de la pena total impuesta corresponde a delitos cometidos por el acusado en calidad de autor. No obstante, el presente análisis se centrará en su condena como cooperador necesario, que por sí sola supera los 40 años de prisión.

En este punto, resulta oportuno recordar la facultad conferida al tribunal por el artículo 65.3 del CP para imponer la pena inferior en grado a la prevista legalmente para la infracción correspondiente. En aquellos supuestos en los que no se estime procedente dicha atenuación, el órgano judicial viene obligado a justificar de manera clara y fundada las razones por las que, habiendo apreciado un mismo nivel de antijuricidad o unas condiciones de merecimiento de la misma pena para el autor y el partícipe, ha procedido a la exclusión (véanse las SSTs 130/2021, de 12 de febrero, y 896/2021, de 18 de noviembre).

En el caso objeto de análisis, el tribunal no aplica tal reducción. Atendiendo a la exigencia de una motivación reforzada, la sala considera que «no procede aplicar la reducción en un grado por la gran importancia causal de los actos de cooperación necesaria realizados por el [asesor fiscal]».

¹⁰ Cabe recordar que el asesor fiscal, aun habiendo desplegado conductas orientadas a facilitar la elusión del cumplimiento de las obligaciones tributarias de su cliente, no puede ser considerado autor del delito fiscal, habida cuenta de la naturaleza especial del mismo, en el que solamente puede ser sujeto activo el obligado tributario.

A fin de comprender los fundamentos de dicha condena por cooperación necesaria, resulta oportuno delimitar los criterios jurisprudenciales que permiten apreciar la concurrencia de esta forma de participación delictiva. En este sentido, y aunque con formulaciones no siempre sistemáticas, señala el TS¹¹ que existe cooperación necesaria cuando concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando se colabora aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido (teoría de la *conditio sine qua non*).
- Cuando se colabora mediante la aportación de algo que no es fácil obtener de otro modo (teoría de los bienes escasos).
- Cuando el que colabora puede impedir la comisión del delito retirando su concurso (teoría del dominio del hecho).

Bajo estas premisas, la figura del cooperador necesario puede presentar una estrecha afinidad conceptual con la del cómplice, regulada en el artículo 29 del CP. No obstante, y sin detenernos en un análisis detallado de esta última figura, siguiendo nuevamente la jurisprudencia del Alto Tribunal¹², el criterio diferenciador entre ambas formas de participación reside no en el dominio del hecho, ya que ni cooperador ni cómplice lo tienen, sino en la relevancia de la aportación en la ejecución del plan del autor, así como en la eficacia, necesidad y trascendencia que esa actividad haya tenido en el resultado producido.

De este modo, cuando la intervención del partícipe resulte indispensable para la consumación del delito, su conducta será calificada como cooperación necesaria, mientras que, si no lo es, la calificación jurídica procedente será la de complicidad, en cuanto que esta se caracteriza por una contribución meramente accesorio y no imprescindible.

Por lo tanto, el cooperador necesario no lleva a cabo directamente la conducta comprendida en el tipo penal¹³, pero realiza una aportación caracterizada por ser voluntaria, consciente, relevante y necesaria al plan del autor, reforzando o posibilitando con ello la consumación del ilícito, con una eficacia que trasciende lo meramente accidental o accesorio.

En lo referente al elemento subjetivo, la jurisprudencia¹⁴ exige la concurrencia de dos requisitos: de un lado, un doble dolo¹⁵ –esto es, el conocimiento por parte del partícipe de

¹¹ SSTs 156/2004, de 28 de octubre; 891/2006, de 22 de septiembre; y 974/2012, de 5 de diciembre.

¹² SSTs 1187/2003, de 22 de septiembre; 434/2007, de 16 de mayo; y 841/ 2014, de 9 de diciembre.

¹³ STS 160/2021, de 24 de febrero.

¹⁴ Véase, por todas, la STS 442/2014, de 2 de junio.

¹⁵ No obstante, basta con que el dolo del cooperador revista carácter eventual (STS 1531/2002, de 27 de septiembre); es decir, es suficiente con que acepte el resultado que pueda derivarse de la acción que decide ejecutar el autor.

la propia acción y, además, de las circunstancias esenciales del hecho principal que ejecuta el autor, en el que colabora– y, de otro, un concierto de voluntades de colaboración.

A los efectos que aquí interesan, la participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria se encauza, por regla general, por la vía de la cooperación necesaria. En la mayoría de estos supuestos, adquiere relevancia la teoría de los bienes escasos, lo que obedece al hecho de que una parte significativa de los delitos fiscales se cometen mediante operaciones de elevada complejidad estructural, cuya ejecución práctica exige conocimientos técnicos especializados en materia tributaria. De dichos conocimientos dispone el asesor fiscal, quien, en su condición de *extraneus*, aporta un bien escaso indispensable para la comisión del delito, como puede ser un saber orientado a burlar la normativa fiscal y ocultar la cuota tributaria correspondiente. Habitualmente, el contribuyente carece de tales conocimientos, razón por la cual recurre a la asistencia y asesoramiento de un experto en materia tributaria para ocultar sus rendimientos y, en consecuencia, evitar su correcta tributación¹⁶.

Esto es, precisamente, lo que aconteció en alguno de los supuestos enjuiciados en la sentencia objeto de análisis, en la medida en que los contribuyentes siguieron las recomendaciones del asesor fiscal, por la plena confianza que tenían en él, «utilizando el entramado societario proporcionado por éste para eludir el pago de impuestos».

La condena como cooperador necesario se fundamenta, por tanto, en la determinante y funcionalmente imprescindible intervención del asesor fiscal en los delitos cometidos por sus clientes –autores–, «al ser la persona que diseñó y puso en práctica la estructura defraudatoria utilizada por ellos para eludir el pago de impuestos». En este sentido, considera el tribunal que las actividades desarrolladas por él fueron «decisivas en relación con la ideación y ejecución de esos delitos» y:

deben calificarse como cooperación necesaria porque, por un lado, aportan al autor (contribuyente) un comportamiento de colaboración que no resulta fácil conseguir; y, por otro lado, dicho comportamiento introduce elementos relevantes para el éxito de la operación (para la realización de la maquinación fraudulenta).

¹⁶ En este sentido, no son pocos los pronunciamientos que han considerado al asesor fiscal cooperador necesario de un delito de defraudación tributaria. A modo de ejemplo: las SSTS 264/2001, de 16 de febrero, y 182/2014, de 11 de marzo. Particularmente relevante resulta la STS 374/2017, de 24 de mayo, en la cual no se formula condena contra los asesores fiscales en calidad de cooperadores necesarios porque no fueron llamados al proceso, como señala con cierta perplejidad el propio tribunal:

Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado.

Desde la dimensión subjetiva, la sala afirma la concurrencia, por un lado, del doble dolo, al considerar acreditado que el asesor fiscal:

conocía el propósito criminal del autor (que ayudó a configurar de forma decisiva por sus consejos altamente especializados); y conocía que su voluntad se orientaba a contribuir con sus propios actos de un modo consciente a la realización de aquél,

y, por otro, un concierto de voluntades entre el profesional y cada uno de los contribuyentes considerados autores.

6. La absolución del asesor fiscal derivada de la absolución del autor principal

No obstante, y dejando al margen los supuestos de fallecimiento del autor¹⁷, en otros casos analizados en la sentencia no se atribuye al profesional la condición de cooperador necesario del delito fiscal, al no existir condena alguna del autor por faltar el elemento subjetivo del tipo.

El tribunal trae a colación la recién citada STS 374/2017, de 24 de mayo, que, en relación con el elemento subjetivo, afirma que el sujeto debe conocer: (i) la situación económica generadora de la obligación tributaria, constituida por la efectiva percepción de los derechos de imagen; (ii) la existencia del deber de tributar por tal motivo; y (iii) el incumplimiento de dicho deber, esto es, el impago de la correspondiente obligación tributaria.

¹⁷ En la STS 704/2018, de 15 de enero de 2019, FJ 129, se señala que:

Cabe recordar que la accesoriedad exige que exista un hecho típico y antijurídico del autor para poder condenar al partícipe, tal como relata la declaración de hechos probados, en este caso del administrador (vía art. 31 CP) de la entidad ECYSER en relación a los impuestos de sociedades e IVA de los ejercicios 2002, 2003 y 2004; pero en absoluto una condena del mismo; la extinción de la responsabilidad penal por muerte de un posible autor principal de un delito conforme a lo dispuesto en el núm. 1.º del art. 112, como es fácilmente comprensible, sólo tiene eficacia en cuanto a la persona del fallecido, de modo que el proceso penal puede desarrollarse sin obstáculo alguno a fin de exigir las otras responsabilidades no afectadas por esa muerte. Si existe un hecho descrito en la norma como delito, es posible una condena penal a los copartícipes, aunque el autor principal quede exento de pena por alguna razón de carácter personal. La accesoriedad del inductor, autor mediato, coautor directo, cooperador necesario, cómplice o encubridor, etc., lo es sólo en relación al hecho típico y antijurídico, no respecto de la culpabilidad o cualquier otra causa de exclusión de la pena que pudiera afectar en particular al autor principal (vd. STS 2385/1990, de 27 de junio).

Bastará que el Tribunal que juzgue a los partícipes o el que haya juzgado al autor constate que éste cometió un hecho típico y antijurídico.

En relación con dos de los acusados finalmente absueltos, a pesar de la utilización de estructuras diseñadas por el despacho¹⁸, el tribunal considera que los hechos resultan compatibles con la creencia por parte de estos de que su asesor fiscal «había realizado una operación legítima en el ámbito de una economía de opción». En consecuencia, la sala concluye que no existe acreditación suficiente de que dichos acusados fueran conocedores de estar incumpliendo su deber de contribuir ni de que ostentaran unos «conocimientos tributarios superiores a los de un ciudadano medio», concurriendo, por tanto, «dudas más que razonables sobre la existencia de dolo (directo o eventual)».

Como resultado, se acuerda igualmente la absolución del asesor fiscal en su condición de partícipe de los delitos de los acusados absueltos, sin que el tribunal ofrezca una motivación especialmente extensa. No obstante, como recuerda, entre muchas, la STS 892/2016, de 25 de noviembre, «el nivel de motivación de las sentencias absolutorias es menos intenso que el de las condenatorias».

En este sentido, resulta pertinente traer a colación la teoría de la accesoriedad limitada, aun cuando la sentencia no hace mención expresa de la misma para motivar la absolución del asesor fiscal.

De acuerdo con esta teoría, como recoge la STS 979/2017, de 11 de enero:

El partícipe responde de los hechos típicos y antijurídicos cometidos por el autor. Ello significa, en todo caso, que el partícipe solo puede ser castigado si se constata una conducta típica y antijurídica del autor, aun cuando éste no fuere culpable.

Por tanto, aunque el enjuiciamiento del *intraneus* resulte inviable por cualquier causa, ello no impediría en términos absolutos el enjuiciamiento del *extraneus*¹⁹, siempre que se respete el principio de accesoriedad limitada de la participación.

En el presente caso, no queda acreditada la concurrencia de dolo por parte del contribuyente *–intraneus–*, lo que impide apreciar el elemento subjetivo del tipo penal y, en consecuencia, ello determina la inexistencia de la tipicidad de su conducta. Por lo anterior, concluye el tribunal, no es posible atribuir responsabilidad penal al asesor fiscal:

Como se ha razonado en apartados anteriores, procede la absolución de [estos acusados] de todos los cargos que se les imputaban en el presente proceso. De esta manera, también procede absolver a las personas acusadas como partícipes en los delitos tributarios imputados a aquéllos (*cfr.* apdo. 359).

¹⁸ Es más, el hecho de que los acusados acudieran a un despacho de profesionales expertos en temas tributarios puede ser calificado, según el tribunal, «como una acción socialmente adecuada», aclarando, no obstante, que «el solo hecho de acudir a la intervención de profesionales tributarios no puede determinar la exclusión de la responsabilidad de la persona contribuyente».

¹⁹ Así se recoge, entre otras, en la STS 390/2014, de 13 de mayo.

Cabe finalmente subrayar que lo expuesto anteriormente no implica que un contribuyente que haya incurrido en la comisión de un delito fiscal pueda exonerarse, en cualquier caso, de su responsabilidad y delegarla íntegramente en su asesor fiscal, basándose en el desconocimiento respecto de las conductas ilícitas que este último haya realizado en su nombre. En este contexto, cobra relevancia la figura de la ignorancia deliberada²⁰, concurriendo en ella quien no quiere saber aquello que puede y debe conocer y, sin embargo, se beneficia de la situación ilícita²¹.

En consecuencia, no es procedente hacer descansar en el asesor fiscal una obligación que compete exclusivamente al cliente, pues:

no puede eximirse a un sujeto de su responsabilidad penal cuando era conocedor perfectamente de su obligación legal, en este caso de su obligación de tributar, intentando traspasar su responsabilidad a su asesor fiscal, que era, según el acusado, quien se ocupaba de todas estas cuestiones²².

No obstante, como en otros muchos supuestos, el problema aquí radica en la prueba, resultando sumamente complejo determinar en qué circunstancias un sujeto ajeno al derecho tributario tiene conocimiento de la ilegalidad de las acciones llevadas a cabo por su asesor o cuándo, por el contrario, confía en la actuación de este último, desentendiéndose de las acciones que emprende.

7. Conclusiones

El informe-denuncia elaborado por la ONIF desempeñó un papel nuclear y determinante en la incoación, instrucción y desenlace del presente procedimiento penal; en particular, en

²⁰ La jurisprudencia ha mostrado cierta reticencia a esta idea de la ignorancia deliberada. Véase la STS 797/2006, de 20 de julio, en la que se concluye que tal expresión no resulta ni idiomática ni conceptualmente adecuada, dado que, si se tiene intención de ignorar, es porque se sabe lo que se ignora. Más recientemente, la STS 849/2023, de 20 de noviembre, indica que:

Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una transposición del *willful blindness* del derecho norteamericano y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional. Asimismo se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la «ignorancia deliberada» –cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la STS de 20-7-2006– pueda ser utilizada para eludir «la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual», o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo.

²¹ SSTs 1637/1999, de 10 de enero de 2000; y 644/2018, de 13 de diciembre.

²² SAP de Madrid 466/2016, de 19 de julio; y SAP de La Coruña 12/2017, de 9 de enero.

la acusación, enjuiciamiento y condena del dueño del despacho Nummaria, tanto por los delitos fiscales cometidos como autor como de su condena en cuanto cooperador necesario en los delitos fiscales de varios de sus clientes, por las conductas delictivas realizadas en el ejercicio de su actividad profesional de abogado/asesor fiscal por cuenta propia.

La fuente de descubrimiento de los hechos incriminatorios aportados al proceso penal a través del informe-denuncia de la ONIF se obtuvieron como resultado de una actuación investigadora llevada a cabo por la Agencia Tributaria de espaldas al contribuyente investigado; es decir, sin la incoación y sin la cobertura previa de un procedimiento de inspección que hubiera sido incoado y notificado al obligado tributario y debidamente instruido conforme al principio de contradicción. Posiblemente, a través de un expediente de investigación ordenado por la ONIF, huérfano de cobertura legal o reglamentaria, y desarrollado «sin tener que dar cuenta a nadie, en secreto, sin audiencia al investigado tributario, sin plazos, sin normas, etcétera» (cfr. STS 290/2018, de 14 de junio, FJ 3.1).

Según la escueta información que sobre ello ofrece la sentencia, el perito de la defensa destacó en su informe que la elaboración de un informe-denuncia «al margen de un procedimiento de inspección, afecta de manera negativa a la fiabilidad de su contenido y, consecuentemente, al valor que puede atribuirse a las propias conclusiones del informe». No obstante lo cual, el tribunal sentenciador descarta esta objeción que, con toda probabilidad, debió plantear también el abogado de la defensa, afirmando contundentemente que:

En el presente procedimiento se han respetado las garantías del proceso penal, [...] [y que] la falta de un procedimiento de inspección previa no aporta un vicio de fiabilidad, sin perjuicio de la valoración de la realidad de los datos tenidos en cuenta por la AEAT (cfr. apdo. 51, *in fine*).

Este planteamiento indulgente del tribunal sentenciador para los vicios y las irregularidades procedimentales (preprocesales) cometidos por la Agencia Tributaria en sus actuaciones previas al proceso penal concuerdan con la que, lamentablemente, acostumbra a mostrar la Sala 2.^a del TS (véase la citada STS 290/2018, de 14 de junio, FJ 3), pese al énfasis con el que en otras ocasiones la misma Sala 2.^a proclama y enfatiza la necesidad de preservar «las garantías y límites que nuestro sistema constitucional impone a la actividad investigadora de los poderes públicos» (STS 980/2016, de 11 de enero).

El verdadero procedimiento de inspección (art. 145 de la LGT) notificado al «principal responsable del Despacho Grupo NUMMARIA» y tramitado con su participación no fue previo al informe-denuncia, como hubiera sido lo legalmente exigible, sino que decidió incoarse «con posterioridad a la denuncia de la Agencia tributaria», y, además, estuvo instruyéndose durante varios meses por la Agencia Tributaria en paralelo al proceso penal, hasta que el Juzgado de Instrucción ordenó su paralización.

Lo anterior significa que, al haber estado judicialmente suspendido el procedimiento inspector seguido con el abogado/asesor fiscal, en principio, no existiría obstáculo legal alguno para que la Agencia Tributaria decidiera reanudarlo, tras la firmeza de la sentencia, respecto de aquellos ejercicios en los que no hubiera existido condena penal. Otro tanto podría suceder con los procedimientos inspectores seguidos con los acusados que resultaron absueltos.

No existe duda de la concurrencia, en el presente caso, de los requisitos jurisprudencialmente exigibles para sustentar la condena del dueño de Nummaria como cooperador necesario en los delitos fiscales cometidos por sus clientes como consecuencia de las conductas delictivas realizadas en el ejercicio de su actividad profesional y que, en modo alguno, cabría calificar como acciones neutrales.

Por otro lado, llama la atención que el tribunal no recurra a una invocación más precisa del principio de accesoriedad limitada para absolver al asesor fiscal en los supuestos de absolucón del autor, pues dicho principio resulta crucial para una correcta valoración de la responsabilidad penal del partícipe.

Carmen Casado Rodríguez. Graduada en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Máster en Asesoría de empresas por CEF.-/UDIMA y Máster en Estudios Avanzados de Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense-UDIMA. Experiencia como asesora fiscal en Datresa Asesores y en Adlanter. Actualmente, doctoranda en la Universidad Rey Juan Carlos. <https://orcid.org/0009-0000-1385-8792>