

 **MIGUEL WERT ORTEGA***Inspector de Hacienda del Estado***(Comentario a la STS de 20 de enero de 2006, Sala de lo Penal, rec. núm. 1907/2003) \***

La Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo (TS) de 20 de enero de 2006, de la que la prensa económica y de información general se ha hecho eco, condena a un asesor fiscal como autor de un delito contra la Hacienda Pública en relación con la falta de tributación de los beneficios obtenidos por una sociedad intermediaria en la compraventa de unas centrales eléctricas.

Esta sentencia ofrece un primer punto de interés, el que se refiere a la responsabilidad penal del asesor fiscal, asunto que ha sido objeto de especial atención por la doctrina, en especial a través del análisis de las posibilidades de que, a la luz de la normativa y de la jurisprudencia sobre la materia, estos profesionales en el ejercicio de su función pudieran ser condenados por un delito fiscal, ya sea como autor o por cualquier otra forma de participación. También aborda otros temas, el más importante de los cuales, la delimitación de la conducta delictiva y el ánimo defraudatorio, será objeto de comentario también en estas líneas. Pero antes de adentrarnos en el examen de estas cuestiones, resumiremos el supuesto de hecho sobre el que versa la sentencia.

## 1. RESUMEN DEL SUPUESTO DE HECHO

El caso enjuiciado en la sentencia surge como consecuencia de la compraventa de unos activos, unas minicentrales eléctricas, compraventa que no se realiza directamente entre las sociedades eléctricas interesadas, sino con la intermediación de una sociedad distinta, que compra las centrales

---

\* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 276 (marzo 2006).

a la que las quería vender e inmediatamente las transmite a otra compañía del sector eléctrico y, de esta manera, obtiene un beneficio importante por diferencia entre el precio de compra y el de venta, beneficio que como consecuencia del entramado montado para llevar a cabo la operación no tributó en el impuesto personal correspondiente (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF– o Impuesto sobre Sociedades –IS–).

La razón por la cual el beneficio obtenido por la intermediaria no tributó es porque se configuró la operación de manera que se aprovechase una de las lagunas o resquicios que a menudo ofrece la normativa fiscal, en este caso que hasta 1992 en el régimen de las sociedades transparentes no se distinguía, a efectos de la imputación de la base, entre socios residentes y no residentes.

La intermediaria era una sociedad transparente participada principalmente por una sociedad no residente. Como la transmisión se proyecta en 1991, el diseño de la operación suponía que el beneficio obtenido por la intermediaria no tributase en sede de la sociedad transparente y fuera imputado a los socios, que al ser no residentes no iban a tributar tampoco por esa renta imputada.

No obstante, como surgen problemas para cerrar la operación, al no ser autorizada la cesión de la concesión administrativa por el organismo regulador, la Confederación Hidrográfica, y como era conocida ya la reforma del régimen de transparencia fiscal que estaba en puertas de ser introducida por la Ley 18/1991 del IRPF a partir del año 1992, por la cual se establecía la tributación de la sociedad transparente en el IS por las rentas correspondientes a los socios no residentes, ante la eventualidad de que la compraventa no se consiguiese realizar antes de que entrase en vigor esa reforma se llevan a cabo ciertos cambios en los acuerdos entre las partes para hacer figurar que la operación se realiza en 1991. Para ello, acuerdan celebrar un nuevo contrato de compra de las centrales, pero sin incluir las concesiones administrativas cuyo cambio de titularidad no había sido autorizado por la Confederación Hidrográfica, compra que queda condicionada, mediante lo que las partes califican como condición resolutoria, a que a una determinada fecha (el 30 de abril de 1992) se autorice el cambio de titularidad. Por otro lado, la concesión administrativa es transmitida directamente por la vendedora de las centrales a la compañía eléctrica compradora final de las mismas, sin pasar por la intermediaria, consiguiendo así la autorización de la Confederación Hidrográfica al cambio de titularidad. De este modo, la venta de la central pactada en 1991 y sujeta a la «condición resolutoria» de la autorización cobra plena efectividad en 1992.

Así pues, bajo estas circunstancias, la sociedad transparente presenta su declaración del IS del año 1991, incluyendo el beneficio de la venta de las centrales e imputando la renta a los socios, en este caso la no residente, que no presenta declaración por estas rentas imputadas.

Pese a que la sociedad transparente fue objeto de comprobación inspectora, que no puso reparos a la declaración e imputación de los beneficios en 1991, posteriormente se solicitó la anulación de las actas de conformidad que se incoaron y se inició el expediente de delito fiscal que se resuelve en la sentencia.

El objeto del delito fiscal cometido radica, de acuerdo con la argumentación de la sentencia, en el hecho de que la sociedad intermediaria declarase el beneficio obtenido en la compraventa de las

centrales en 1991, en lugar de declararlo en el ejercicio precedente, que era 1992. Como se expresa en el Fundamento cuarto.2 de la sentencia: «La cuestión planteada por el presente caso, por lo tanto, consiste en saber a qué ejercicio impositivo se debía imputar la renta obtenida por la sociedad... como consecuencia de la venta de la centrales hidroeléctricas». Y de este delito se hace responsable, en calidad de autor, al asesor fiscal porque actuaba como administrador de hecho de la sociedad.

Aunque en la sentencia se abordan otras cuestiones, relacionadas con motivos alegados por los acusados para oponerse a la condena, unas de tipo formal o procesal y otras material o sustantivo <sup>1</sup>, en este comentario nos vamos a centrar en las dos cuestiones que, desde nuestro punto de vista, mayor interés pueden suscitar: la valoración de la conducta efectivamente realizada por el sujeto como constitutiva del delito y la condena como autor a un asesor fiscal que no ostentaba la representación legal de la sociedad.

## 2. LA CONDUCTA DELICTIVA: IMPUTACIÓN DEL BENEFICIO OBTENIDO EN EL EJERCICIO IMPROCEDENTE

La sentencia, en la parte final del relato de los antecedentes, describe el delito cometido como la elusión del pago de tributos mediante «la engañosa presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades... relativa al año 1991» por parte de la entidad intermediaria, cuya consecuencia «fue que no tuviera que tributar por el Impuesto de Sociedades sino que tuviera que imputar los beneficios obtenidos a sus socios, de los cuales, el principal..., era una sociedad domiciliada en una zona franca y cuyos socios eran, a su vez, sociedades domiciliadas en paraísos fiscales, lo que supuso en la práctica que el total de la plusvalía obtenida no tributará».

Así expone la sentencia el hecho delictivo. Dicho en otras palabras, el beneficio se declaró y, así lo da a entender la sentencia, por la entidad que lo debía declarar, pero se hizo en el ejercicio incorrecto, ya que debiendo haberse declarado en 1992 se anticipó al año anterior, incumpliendo los criterios de imputación previstos en la norma, con el fin de evitar la aplicación de la reforma introducida en ese año. Por tanto, simplificando, la acción consistió no en dejar de declarar o declarar un beneficio menor del real, sino declararlo en el ejercicio impropio. Esto es, un problema de imputación temporal de la renta.

El engaño se produce porque se manipula el sentido de los acuerdos suscritos entre las partes con el propósito de aparentar que la transacción se perfecciona en 1991. La finalidad de esta actuación era evitar la aplicación de la normativa sobre transparencia fiscal que iba a aprobar la Ley 18/1991 del IRPF, con efectos de 1 de enero de 1992, en virtud de la cual la parte de la base imponible correspondiente a los socios no residentes no sería objeto de imputación a los mismos, tributando por ella la propia sociedad transparente en el régimen normal del IS.

<sup>1</sup> Entre estas cuestiones se encuentran: la inadmisión como prueba de un dictamen pericial, el concepto en el que intervienen en el proceso los inspectores de la Agencia Tributaria, la predeterminación del fallo, la infracción de los principios de seguridad jurídica y de *non bis in idem* motivada por la existencia anterior de unas actas de inspección que son anuladas por la sentencia, la negación del dolo debido a la publicidad y transparencia con la que se realizaron los actos, etc.

Esta modificación obedecía a la laguna que ofrecía la normativa del régimen vigente hasta esa fecha en el caso de socios no residentes. Aunque la Dirección General de Tributos en contestación a consultas de los contribuyentes había afirmado que el socio no residente debe tributar en España por las rentas imputadas por sociedades transparentes de las que sea socio <sup>2</sup>, esta aseveración debe ser matizada en el supuesto de que sea de aplicación un convenio de doble imposición, pues según se ha interpretado en algunas sentencias de los tribunales, en los convenios no se prevé la tributación por las rentas imputadas sino únicamente por las rentas obtenidas efectivamente en forma de dividendos. <sup>3</sup>

Dicho esto, se plantea el problema de la imputación temporal. ¿Por qué el tribunal entiende que el ejercicio procedente es 1992? Para la Audiencia Provincial de Barcelona, según se hace constar en la sentencia cuya casación es el origen de la que comentamos, la razón está en que el segundo contrato de compra, el que se celebra después de que el inicial hubiera que resolverlo por la denegación de la autorización al cambio de titularidad de la concesión, contenía una cláusula que los interesados calificaron de resolutoria y el tribunal considera suspensiva, lo cual, a su juicio, tiene trascendencia en cuanto al momento en que se entiende perfeccionada la compraventa y producida la traslación del dominio. De acuerdo con este criterio, la Audiencia Provincial entiende que la compra y el devengo de la renta se produce cuando se cumple la condición y se autoriza el cambio de titularidad de la concesión, esto es, en 1992.

El TS, en cambio, adopta una posición distinta. Considera que la circunstancia de que la condición sea suspensiva o resolutoria es irrelevante para el caso. Lo decisivo es el momento en que se produce la traslación del dominio y, corrigiendo a la Audiencia, entiende que conforme a la doctrina civilista esto no se deduce del carácter suspensivo o resolutorio de la condición.

En el plano fiscal, el TS acude a la norma aplicable en el momento de ocurrir los hechos, la Ley 18/1978 del IS, y reproduce lo establecido en el artículo 22 («Los ingresos y gastos que componen la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos»).

<sup>2</sup> Consulta de 20 de julio de 1989 (NFC000135): «No procediendo calificar a los rendimientos obtenidos por no residentes de sociedades españolas transparentes como rendimientos obtenidos en España a través de establecimiento permanente, no cabe sino su consideración como rentas "separadas", y como tales sujetas al régimen previsto en la Ley 5/1983, para dichas rentas (gravamen al 20% sobre la total cantidad imputable al socio, sea o no efectivamente distribuida).

La anterior consideración no se ve desvirtuada por el hecho de que el artículo 17 de la mencionada ley utilice la expresión "obtenga rendimientos...", ni tampoco por el hecho de que el artículo 339 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades localice el devengo del impuesto "en el momento en que resulten exigibles los ingresos por la Entidad no residente en territorio español". Dado el carácter esencial que el devengo del impuesto tiene en el régimen de transparencia, la norma de devengo contenida en el artículo 339 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades debe entenderse referida a la exigibilidad de pago del impuesto que constituye el objeto de la obligación tributaria nacida con la imputación del beneficio a los socios, conforme al artículo 4.º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (párr. 2.º "en el régimen de Transparencia Fiscal se entenderán obtenidas las rentas por la imputación del rendimiento al sujeto pasivo") y artículo 5.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

<sup>3</sup> Audiencia Nacional de 25 de marzo de 2002 (NFJ012350): «En este caso, concretamente, lo establecido en el Convenio de Doble Imposición suscrito entre el Reino Unido de Gran Bretaña y el Reino de España, de fecha 21 de octubre de 1975, conforme al cual la entidad no residente no tributará en España por las rentas imputadas procedentes de transparencia fiscal, haciéndolo, sin embargo, por los dividendos cobrados. Por lo tanto, como también sostiene con acierto el TEAC, el no residente únicamente pagaría Impuestos en España por razón de los dividendos cobrados y no por las rentas imputadas procedentes del régimen de transparencia fiscal, ya que estas últimas exceden del ámbito cualitativo y cuantitativo de lo pactado en el Convenio para evitar la doble imposición de aplicación preferente».

Sin embargo, sorprende la conclusión que extrae a continuación: «Es evidente que la renta imponible se devengó en julio de 1992, pues en esas fechas se adquirió el derecho a la percepción que efectivamente se recibió». Adquirir el derecho a la percepción que se recibió parece querer decir cobro del precio. Si esto fuera así, si esto es lo que quiso decir el tribunal, se está afirmando lo contrario de lo que establece el artículo 22 («... con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos»).

Por consiguiente, para ajustarse a lo prevenido en la norma, habría que atender únicamente al momento del devengo y no al del cobro, y en la compraventa el devengo se sitúa en el momento en que tiene lugar la transmisión del dominio, esto es, el momento de la entrega de la cosa, que es el 1 de julio de 1992. De este modo, se alcanza la misma conclusión a la que llegó el tribunal, que la imputación corresponde efectuarla en 1992, pero a través de un argumento diferente.

En cualquier caso, en la sentencia se subraya que la conducta delictiva consistió en el engaño cometido al «afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido».

Entendido en esos términos, si el problema fuese exclusivamente de imputación temporal, aparte de constituir un enfoque novedoso, del que no tenemos constancia de precedentes en los pronunciamientos jurisdiccionales sobre el delito fiscal, si atendemos al ámbito administrativo, al de las infracciones y sanciones tributarias, los criterios de los tribunales, contenciosos y económico-administrativos, sobre la procedencia de sancionar la falta de ingreso por una cuestión de imputación temporal no ofrecen una respuesta uniforme. Así, la Audiencia Nacional en su sentencia de 7 de abril de 2005 (NFJ020964), en un caso parecido al que estamos analizando, referido al momento en que se considera realizada la transmisión de una finca acordada mediante contrato privado, con inmediata entrega del bien al comprador, pero que se formalizó en escritura pública años más tarde, resuelve que procede la imputación del beneficio en el momento en que se perfecciona el contrato, es decir, cuando se firma el contrato privado y se entrega la cosa, y no cuando se eleva a escritura pública y consideró que no existió culpabilidad que diese lugar a sancionar esa forma de actuar <sup>4</sup>. En otros casos, como en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de

<sup>4</sup> En la sentencia se dice: «Pues bien, en el presente caso, la parte no ha acreditado, como era su obligación, que el incremento patrimonial que reconoce como consecuencia de la venta efectuada en 1993 y 1994 haya de ser relegado a 1997, sin perjuicio de los pagos recibidos con anterioridad a dicha fecha, pero no ha habido ningún tipo de ocultación, la cual sólo puede ser apreciada en toda su dimensión examinando no sólo un ejercicio considerado aisladamente, sino todos los demás que pudieran resultar afectados, como es el caso, ya que aquí el problema no es ni el relativo a la existencia ni al de la cuantía del incremento, sino el de cuándo debería ser gravado, cuestión que suscita o puede suscitar las dudas de un carácter lo suficientemente razonable al interesado como para aminorar, hasta hacer desvanecer completamente, su culpabilidad. A estos efectos debemos acudir al artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria que dispone: Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:... d) cuando se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.

Conclusión de todo lo expuesto es que debe estimarse la demanda en este punto, por considerar este Tribunal que resulta improcedente la imposición de la sanción de multa efectivamente liquidada, ante la ausencia del elemento de la culpabilidad, lo que por lo demás hace innecesario el análisis sobre el carácter más favorable o no del régimen sancionador establecido en la Ley General Tributaria de 2003, cuestión sobre la que fue dada audiencia a las partes».

20 de octubre de 2000 (NFJ010604), relativa a un supuesto de permuta de un solar a cambio de inmuebles a construir sobre el mismo, en la que se resolvió que el incremento de patrimonio se produce y debe calcularse en el momento de transmisión del terreno, pero se imputará al ejercicio en que se entreguen los inmuebles construidos, se estimó que la sanción impuesta era procedente «por cuanto queda acreditado que la obligada tributaria dejó de ingresar parte de la deuda tributaria sin estar amparada su conducta en una discrepancia razonable de la normativa aplicable».

No obstante, reducir el supuesto que estamos considerando a una mera cuestión de imputación temporal puede constituir, a nuestro juicio, una simplificación del problema planteado que podría conducir a conclusiones discutibles. En el caso examinado concurren ciertas circunstancias que lo hacen realmente singular:

1. La sociedad que compra las centrales y de manera inmediata las vende a otra compañía eléctrica es, como argumenta la sentencia, una sociedad «de despacho», es decir, inactiva hasta que realiza esa operación, de las que se crean o adquieren con el propósito de utilizarlas en operaciones especiales, ficticias o en algunos casos fraudulentas, y están a disposición del profesional que diseña las actuaciones para hacer uso de ellas cuando convenga. En el caso contemplado, además, la sociedad estaba domiciliada en el despacho profesional del asesor fiscal y se nombró una administradora aparente, ya que era una persona de precaria salud y escasa formación.
2. En el momento de realización de los actos, el socio principal de esta sociedad era una sociedad residente en un territorio de baja tributación, no estrictamente un paraíso fiscal, pero sí un territorio en el que existía un régimen de tributación de los beneficios muy privilegiado. Además, los socios o partícipes de esta última sociedad eran desconocidos, por ser residentes en paraísos fiscales o carecer de datos sobre su identidad.
3. Los pactos que suscriben la entidad vendedora y la mediadora son ciertamente inusuales, por cuanto en el contrato inicial de opción de compra, además de fijarse el precio que meses más tarde figurará en el contrato de compra, se satisface el importe íntegro del precio de compra.

A la vista de estos datos, cabe presumir que la interposición de la sociedad tenía como finalidad tapar u ocultar a los verdaderos beneficiarios de la renta obtenida en la operación. Éstos se valen de una sociedad inactiva, que no tiene sustancia real, como mera tapadera para esconder su identidad. ¿Quiénes son estas personas ocultas? El socio principal de la intermediaria es una sociedad no residente y ésta, a su vez, está participada por una sociedad residente en un paraíso fiscal y otra no residente cuyos socios no ha sido posible identificar. En definitiva, la sociedad puede ser calificada como una sociedad «pantalla» o ficticia, figura presente en muchos de los casos de entramados societarios diseñados para evitar el pago de impuestos.

Los tribunales se han pronunciado en numerosas ocasiones sobre estas sociedades interpuestas y las operaciones en las que han intervenido, aplicando la figura de la simulación. Así, en la STS de 28 de noviembre de 2003 (NFJ016400), referida a la venta de un terreno a través de

sociedades constituidas por el condenado y su familia, varias de ellas transparentes, que mediante la realización de diversas operaciones consigue eludir el pago de los impuestos debidos, en la que el tribunal desmonta el entramado basándose en la existencia de simulación<sup>5</sup>. En la Sentencia de 30 de abril de 2003 del mismo TS (NFJ013982) se alcanza la misma conclusión en relación con una compleja operación, diseñada con la participación de un asesor fiscal, para la venta de una empresa que utiliza una red de sociedades interpuestas y los agujeros que ofrecía la regulación de la transparencia fiscal<sup>6</sup>. Otro ejemplo lo proporciona la STS de 15 de julio de 2002 (NFJ012842), que resuelve el célebre caso Kepro.

Sin embargo, en esta sentencia no se alude a la simulación para explicar la existencia de la sociedad mediadora y de las operaciones en las que interviene. Únicamente se menciona para descartarla en relación con la considerada por las partes como condición resolutoria del segundo contrato de compra de las centrales (Fundamento cuarto.1).

En nuestra opinión, en cambio, habría elementos suficientes para apoyar la concurrencia de la simulación en los acuerdos que se producen dentro de la operación. No ya en cuanto al engaño o falsedad sobre el momento en que se generó el beneficio, sino fundamentalmente respecto a quiénes fueron las personas que realmente obtuvieron ese beneficio. La sociedad mediadora, que carece de sustancia, es un mero artificio para esconder la identidad de los verdaderos beneficiarios de la renta.

Como hemos visto, en otros supuestos de defraudaciones, que coincidían en muchos aspectos con el que se analiza en esta sentencia, a las que nos hemos referido anteriormente [las SSTs de 30 de abril de 2003 (NFJ013982) y 28 de noviembre de 2003 (NFJ016400), referidas también a la venta de bienes y a la utilización de sociedades transparentes], haciendo uso de la simulación se desmontaron complejas redes societarias que utilizaban negocios diversos, redes creadas por la persona o personas que querían vender ciertos bienes sin soportar la carga impositiva. La diferencia es que en esos casos se sabía quién había creado o diseñado el entramado, el propietario o propietarios que querían vender el bien, y el tribunal aplicó la simulación para imputar a esas personas el beneficio total que se generaba en la operación. Aquí la entidad vendedora de las centrales fue investigada, sin que se encontrasen fundamentos para su imputación, por lo que se dictó el sobreseimiento y, por otro lado, no se pudo averiguar quién estaba detrás de la sociedad mediadora.

<sup>5</sup> Se dice: «... todos los negocios jurídicos realizados por los acusados para encubrir el incremento patrimonial derivado de una operación que consistía pura y simplemente en la venta de unos terrenos (incremento patrimonial cifrado en 2.848.678.174 ptas.), y para eludir íntegramente el pago de los impuestos correspondientes por dicho incremento patrimonial y por el reparto familiar subsiguiente, son ficticios. Se trata de una cobertura formal, pura apariencia, carente de causa y de voluntad negocial, urdida únicamente con la finalidad de encubrir los contratos subyacentes de compraventa de terrenos y donación parcial de su importe, para poder así eludir los tributos correspondientes a estos negocios jurídicos reales de compraventa y donación bajo el manto de la simulación».

<sup>6</sup> «... no fue una operación real sino simulada, un negocio jurídico nulo según el inobjetable razonamiento del Tribunal de instancia, por lo que, pese a toda la "puesta en escena" que hemos resumido, continuaron siendo los acusados los verdaderos deudores tributarios que, sin embargo, eludieron el pago de las cuotas del IRPF correspondientes al ejercicio 1992 que les correspondía pagar, en su condición de socios de la transparente M..., S.L., a consecuencia de los beneficios obtenidos por ésta en la venta de las acciones previamente agrupadas de V... La parte recurrente, en un ejercicio legítimo pero puramente voluntarista del derecho de defensa, insiste en llamar "diferimiento" a lo que es, pura y simplemente, una elusión fraudulenta del pago de un impuesto».

En definitiva, en este caso se da la circunstancia de que el beneficio obtenido por la intermediación en la compraventa no ha tributado, y no lo ha hecho porque se diseña una operación con el evidente propósito de evitar el pago del impuesto. Esa operación se realiza con engaño, elemento característico de la definición de la conducta delictiva, pero, a nuestro modo de ver, el engaño, aunque exista, no se halla tanto en la alteración del sentido de los acuerdos entre las partes para hacer figurar que la venta se produce en 1991, cuando en realidad tiene lugar en 1992, como en la utilización de una sociedad de «despacho», inactiva, y por debajo de ésta otras sociedades interpuestas que o residen en paraísos fiscales o en territorios de baja tributación o su opacidad impide conocer los beneficiarios últimos de las rentas generadas.

Suponiendo que las cosas se hubiesen desarrollado de otra forma, bien porque no se hubiera aprobado la reforma del régimen de transparencia o bien porque se hubiera conseguido la autorización de la venta en 1991, el hecho de que fuera procedente la imputación al socio no residente, ¿significaría que no habría cometido delito? En nuestra opinión, el delito podría haberse apreciado en la medida en que a través de las pruebas e indicios que se constatan en la sentencia se demuestre que las entidades y negocios utilizados fueron ficticios o simulados, o bien, siempre que se hubiese podido identificar a los beneficiarios reales, emplear la teoría del levantamiento del velo.

### 3. RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL

Como indicábamos anteriormente, en la sentencia se confirma la de la Audiencia Provincial de Barcelona que condenó como autor del delito contra la Hacienda Pública a un asesor fiscal y como cómplice a un colaborador de su despacho profesional y se declara que la responsabilidad penal de los acusados deriva de su actuación como administradores de hecho de dicha sociedad. La defensa de éstos alegó que no había pruebas de la intervención de los mismos en nombre de la sociedad, pero el tribunal aporta una serie de datos y hechos que a su juicio prueban que ejercían la representación real de la entidad: que la sociedad estuviese domiciliada en el propio despacho profesional del acusado, el que figurase como autorizado en cuentas bancarias de la sociedad, que hubiera actuado como representante voluntario ante la Inspección en la comprobación que dio lugar a las actas que se anulan en la sentencia, etc.

Como sabemos, cuando la acción en que consiste el delito fiscal (la elusión del pago de los tributos) es realizada por una persona jurídica, como ésta no es responsable penalmente (*societas delinquere non potest*), el sujeto activo del delito será la persona física que toma la decisión de cometer el delito, es decir, el administrador, representante o persona a quien le corresponde jurídicamente manifestar la voluntad de la persona jurídica.

En principio, cuando se introdujo por primera vez este delito en nuestro ordenamiento, por la Ley 50/1977, el mismo artículo 319 del Código Penal (CP) que regulaba el delito establecía quiénes eran los responsables cuando la defraudación era cometida por una persona jurídica: «Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros

Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes».

Este precepto fue suprimido por la reforma de 1985, porque en el artículo 15 bis del CP se estableció una cláusula general de responsabilidad de los directivos o representantes de las personas jurídicas, cláusula que tras la reforma del año 1995 pasó al artículo 31 en los siguientes términos: «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 o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

Este precepto, que recoge lo que se denomina «actuar en nombre de otro», identifica como responsable al administrador de la persona jurídica, pero no sólo al que formalmente, en derecho, le corresponde esa función, sino también al que la ejerce de hecho, aunque no esté investido de la representación legal.

En el caso que estamos examinando, la condena al autor del delito se basa en que, a juicio del tribunal, dicha persona ejercía la administración de hecho de la sociedad, aunque no figurase formalmente como representante o administrador, cargo que correspondía a otra persona («con importantes problemas de salud y que carecía tanto de la formación como de los recursos necesarios para dirigir la empresa»), que por esas circunstancias cabía entender que era un administrador ficticio o aparente.

Para situar el tema de la responsabilidad penal, de quién ocupa la posición de sujeto activo del delito, resulta obligado hacer mención a una vieja y no cerrada polémica sobre el carácter o naturaleza de este delito, la de si se trata de un delito común, que puede ser cometido por cualquier persona, o si es un delito especial o de «primera mano», en el sentido de que sólo puede ser cometido por quien se encuentra en una determinada posición respecto al deber protegido por la norma, en el caso del delito fiscal, en el que lo que se protege es el deber de cumplir la obligación de pago de los tributos por el deudor tributario. Para los defensores de la teoría del delito común, el autor puede ser cualquier persona que efectúa la defraudación, no se requiere que sea el obligado. Para los partidarios de la segunda teoría sólo el deudor puede ser autor del delito.

Una parte importante de la doctrina y, ante todo, la jurisprudencia del TS se han decantado por la teoría del delito especial, limitando la autoría del delito al que ostenta la posición de deudor tributario. El TS ha reiterado en numerosas ocasiones este criterio, entre otras, en las sentencias: de 29 de junio de 1985 (NFJ000099) <sup>7</sup>, de 25 de septiembre de 1990 (NFJ000926) en la que de

<sup>7</sup> «El delito ahora estudiado, defraudación por elusión de pago de impuestos o por el disfrute ilícito de beneficios fiscales, implica la responsabilidad, como sujeto activo, de todo aquel contribuyente, natural o jurídico, que en principio resulte obligado al cumplimiento de la prestación tributaria».

acuerdo con esta limitación descarta el delito en caso de falta de ingreso de retenciones a cuenta <sup>8</sup>, de 24 de febrero de 1993 (NFJ002513), también referida a un caso de falta de ingreso de retenciones pero en la que entiende, al contrario que la anterior, que hay delito fiscal porque el obligado es sustituto <sup>9</sup>, la de 20 de mayo de 1996 (NFJ006882) y, para finalizar, la más reciente de 30 de abril de 2003 (NFJ013982), en la que se condena a un asesor fiscal que intervino decisivamente en la planificación de un delito como inductor y no como autor dado el carácter de delito especial, aunque a los considerados como autores se les declare absueltos por no haberse acreditado que tuvieran conocimiento de los efectos y finalidad de las operaciones realizadas. <sup>10</sup>

Sin embargo, frente a este criterio predominante, y prácticamente unánime en el caso de la jurisprudencia, se alza una corriente doctrinal que defiende el carácter de delito común. Así, MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO señalan que: «... la descripción de la conducta típica no se opone a la posibilidad de que personas ajenas al círculo de obligados tributarios determine una reducción de ingresos fiscales mediante la elusión del pago de tributos. Esto es, el tenor literal del precepto en absoluto exige que se eluda el pago de tributos "propios", sino simplemente de tributos, tanto los propios como los ajenos. Consiguientemente, autor de defraudación fiscal puede ser todo aquel que se encuentre en la situación adecuada para determinar una elusión del pago de tributos... el presentar una autoliquidación inexacta... o el pago por menor importe del que resulta de la ley fiscal... puede llevarla a cabo no sólo quien ocupa la posición de deudor tributario (por ejemplo el contribuyente) sino todo aquel que está en condiciones de ocasionar la elusión (por ejemplo, el representante del contribuyente, con o sin conocimiento de éste)» <sup>11</sup>. Otros autores adoptan una postura más matizada, en la que sin negar el carácter de delito especial, amplían el círculo de personas que pueden ser autores del delito. Para SIMÓN ACOSTA el delito lo comete el que «defraudare a la Hacienda», sin que requiera condición especial alguna, pero esto no quiere decir que cualquier persona, sin más, puede cometer el delito, ya que tiene que ser alguna persona que

<sup>8</sup> «... al recurrente, sin perjuicio de haberse constituido en evidente deudor de la Hacienda Pública durante un determinado período de tiempo, no se le puede considerar como autor de los delitos fiscales de que venía acusado y por los que fue condenado, pues esa deuda, y por lo brevemente razonado con anterioridad, no tiene el carácter de deuda impositiva o tributaria "directa"...»

<sup>9</sup> «El motivo... aduce la infracción del artículo 319 del Código Penal aplicado en la instancia porque, según los artículos 31 y 32 de la Ley General Tributaria, el obligado a retener y a ingresar el impuesto no es el contribuyente, sino el "sustituto" del contribuyente. En nuestro caso, dice, los contribuyentes son los empleados obligados a pagar a Hacienda, aunque el sujeto pasivo sea el "sustituto", es decir, la empresa obligada a retener las cantidades... Sin embargo, si en el caso de examen el comportamiento defraudatorio consiste en eludir el pago de tributos, sujeto activo del delito sólo podría serlo quien está obligado al pago, que según el artículo 35 de la Ley General Tributaria corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Y según el artículo 40 de la propia Ley, habrá de entenderse como sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. En consecuencia, sujeto activo del delito sólo puede ser el contribuyente o su sustituto. De ahí que el delito fiscal sea considerado como delito especial o de propia mano...»

<sup>10</sup> «El delito contra la Hacienda Pública está legalmente configurado como un tipo especial propio en tanto su autor tiene que tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto cuyo pago se elude... No pudo ser autor, ni directa ni mediatamente, de los delitos que pudieron haber cometido los otros acusados omitiendo el pago de las cuotas tributarias que a cada uno de ellos correspondía... A la luz de cuanto acabamos de decir no parece dudoso que el acusado debió ser condenado como inductor de los delitos contra la Hacienda Pública que realmente cometieron, aunque por ellos no les sea exigible responsabilidad criminal, las personas que estaban vinculadas a aquél por lazos familiares o laborales...»

<sup>11</sup> MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: *El delito fiscal*, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, 2004, págs. 39 y ss.

haya contraído un deber u obligación tributaria en sentido técnico o estricto, implicada en el cumplimiento de la obligación. Según este autor, autor del delito es quien tiene el deber de pagar, no siendo necesario que ese deber sea de naturaleza estrictamente tributaria, sin perjuicio además de la participación de otras personas en el delito como coautores o cómplices<sup>12</sup>. Dentro de esta misma tendencia, CHOCLÁN opina que también debe ser considerado autor del delito cuando una persona distinta del obligado tributario asume una posición de «dominio social típico»<sup>13</sup>.

El asesor fiscal puede actuar como representante o como simple asesor sin poder de representación. Si no actúa como representante o administrador, sino como mero asesor que presta sus servicios profesionales a la empresa o persona que le contrata, y participa en alguna medida en un delito fiscal, la discusión gira en torno a si cabe la imputación como autor o las características de este delito impiden reconocer su autoría dado que no es el obligado tributario.

Hasta el momento, el criterio de los tribunales es que la naturaleza de delito especial, que puede ser cometido únicamente por el deudor tributario, representa una barrera infranqueable a la admisión de la autoría del asesor fiscal, aunque le pueda ser reconocida otra forma de participación. Así, en la STS de 26 de julio de 1999 (NFJ008173), en relación con la venta de un inmueble a través de una compleja operación para ocultar el beneficio obtenido por su propietario en la que tuvo una intervención decisiva el asesor fiscal, éste fue condenado como cooperador necesario<sup>14</sup>. En otra Sentencia del mismo TS, de fecha 16 de febrero de 2001 (NFJ017895), relativa a un supuesto de facturas falsas para obtener una mayor devolución del IVA, aunque en la misma sentencia se admite que este asesor fue el que proporcionó las facturas al obligado, se manifiesta que no puede ser considerado autor aunque sí cooperador necesario<sup>15</sup>. En la doctrina, en cambio, hay algunos autores que postulan una consideración más flexible de la autoría que pudiera incluir al asesor fiscal que, sin ostentar formalmente la administración o representación del obligado, «asume el dominio de la situación para el cumplimiento del deber, despojando correlativamente al obligado tributario por virtud del error al que fue inducido»<sup>16</sup>.

<sup>12</sup> SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Aranzadi, 1998.

<sup>13</sup> «Cuando el sujeto ajeno al *status* que define formalmente la autoría del delito especial es facultado para el ejercicio fáctico de las posibilidades de acción que comporta la función de dominio social asume, sin duda, una posición material de autor equivalente a la de los intranei». CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *Responsabilidad penal del asesor fiscal*, Impuestos (Compendio), Año 2003, pág 206.

<sup>14</sup> «... la participación de Don M... fue imprescindible para el desarrollo del delito en la forma concreta en que éste se ejecutó... Su profesión de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas (teoría de los bienes escasos), de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos no habría sido posible su ejecución. Fue tan compleja la operación diseñada y realizada que no cabe pensar que se hubiera podido hacer sin la participación de Don M...».

<sup>15</sup> «Se alega que... "no puede ser considerado como autor del delito contable por carecer de la condición de sujeto pasivo de la obligación contable y tributaria, y no poderse apreciar ninguna otra forma de participación"... efectivamente, sólo puede considerarse autor directo del delito sancionado el obligado por ley tributaria... la conducta se configura como un auténtico cooperador necesario al realizar una actividad imprescindible, en *pactum sceleris* con los restantes acusados, para la perpetración del ilícito penal sancionado... cooperación eficaz... por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluíble en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo...».

<sup>16</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *op. cit.* pág. 207.

En la sentencia que ahora analizamos el asesor fiscal es condenado como autor del delito. Cabría entonces preguntarse si es que el tribunal ha modificado su criterio sobre la materia y aceptado los avances que defienden algunos comentaristas. Pero no creemos que esto sea así. En este caso no se trata de una intervención decisiva o fundamental por parte del asesor para provocar que el obligado tributario incumpla su deber, sino que lo que ocurre es que el acusado es condenado como autor de un tributo propio, en cuanto se le considera como el administrador o representante real de la sociedad que dejó de ingresar el IS debido por los beneficios de la operación. Por consiguiente, no se cuestiona si tiene naturaleza de delito especial o común, si el *extraneus*, como sería considerado en otro caso el asesor fiscal que no ostenta representación o administración, puede ser imputado como autor. Cuando el asesor actúa como representante, en principio, no debería haber ninguna especialidad por el hecho de que ejerza la profesión de asesor tributario frente a los representantes que no la ejerzan. Si opera como administrador o representante le será imputable la responsabilidad en virtud de lo prevenido en el artículo 31 del CP.

Para finalizar, la responsabilidad penal de los asesores fiscales es un tema candente que interesa a los estudiosos del derecho penal y tributario y preocupa a los profesionales que se dedican a esa función, por lo que el hecho de que se haya condenado a uno de ellos y, además, en concepto de autor pudiera interpretarse como un endurecimiento de las respuestas de los órganos jurisdiccionales a las actuaciones defraudadoras en las que pudieran participar los asesores. Sin embargo, esto sería una conclusión precipitada. Lo cierto es que en la sentencia el hecho de que fuera asesor fiscal, aparte de la evidencia de que por sus conocimientos técnicos tenía el «dominio de la situación» respecto a los efectos tributarios de la operación, no tuvo ninguna trascendencia. Se considera autor porque era el único al que se le reconoce poder de decisión en la entidad y porque se demuestra que ejercía de hecho la administración (autorizado en cuentas bancarias de la sociedad, destinatario de la correspondencia con los compradores, etc.).