
This is the **published version** of the bachelor thesis:

Pérez Díaz, Eric. *La responsabilidad tributaria y penal del asesor fiscal en el fraude fiscal : análisis jurisprudencial (2015-2025)*. Treball de Final de Grau (Universitat Autònoma de Barcelona), 2026 (Dret). 54 pàg.

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/331900>

under the terms of the  license.



**LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y PENAL DEL ASESOR
FISCAL EN EL FRAUDE FISCAL
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL (2015-2025)**

Eric Pérez Díaz

Tutor: Miguel Ángel Sánchez Huete

Trabajo de fin de grado

Grado de Administración y Dirección de Empresas y Derecho

Curso 2025/2026

Resumen

El presente Trabajo de Fin de Grado analiza la responsabilidad jurídica del asesor fiscal en el ordenamiento jurídico español, abarcando tanto el régimen de responsabilidad tributaria como el penal. Se examina cómo la actuación profesional del asesor fiscal puede derivar en infracciones administrativas tributarias o incluso en la comisión del delito de defraudación tributaria tipificado en el artículo 305 del Código Penal. El estudio se centra en el estatuto jurídico del asesor fiscal, los distintos supuestos de responsabilidad, así como la interacción entre ambas esferas, todo ello desde una perspectiva dogmática y jurisprudencial. Para ello, se emplea una metodología de investigación jurídico-tributaria con proyección punitiva basada en el análisis de la normativa vigente, complementada con doctrina especializada y el estudio jurisprudencial del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional en el periodo 2015-2025.

Palabras clave: Responsabilidad tributaria, Responsabilidad Penal, Asesor Fiscal, Infracciones Tributarias, Defraudación Tributaria.

Abstract

This Final Degree Project analyzes the legal liability of tax advisors within the Spanish legal system, covering both the regime of liability established by tax law and criminal liability. It examines how the professional conduct of tax advisors may lead to administrative tax infringements or even to the commission of the tax fraud offence regulated under Article 305 of the Spanish Criminal Code. The study focuses on the legal status of tax advisors, the different forms of liability, and the interaction between the tax and criminal spheres, adopting both a doctrinal and case law perspective. To this end, the research is based on a legal methodology combining tax and criminal law approaches, grounded in the analysis of applicable legislation, supported by specialized academic literature and a review of the case law of the Spanish Supreme Court and the National Court (Audiencia Nacional) over the period 2015–2025.

Key Words: Tax Advisor, Tax Liability, Criminal Liability, Tax Infringements, Tax Fraud.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS.....	5
1. INTRODUCCIÓN.....	6
1.1. Importancia de la temática	6
1.2. Objeto de estudio	9
1.3. Estructura.....	9
1.4. Metodología	10
2. DELIMITACION DEL CONCEPTO Y FUNCIONES DEL ASESOR FISCAL	12
2.1. Marco normativo	12
2.2. Delimitación funcional del asesor fiscal.....	13
2.2.1. Concepto de asesor fiscal y las categorías funcionales de su actividad.....	13
2.2.2. La planificación fiscal: de la economía de opción a la “zona gris”	14
3. LA RESPONSABILIDAD ASIGNADA POR NORMAS TRIBUTARIAS.....	16
3.1. La responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT: presupuestos y alcance.....	16
3.2. La dimensión sancionadora del contenido del artículo 42.1.a) LGT: naturaleza, principios constitucionales y tensiones dogmáticas.....	19
3.2.1. La naturaleza materialmente sancionadora del contenido institución y la extensión de la responsabilidad a la sanción del obligado tributario	19
3.2.2. El elemento subjetivo: culpabilidad y su acreditación en el caso del asesor fiscal.....	20
3.2.3. Los principios de personalidad de la pena y culpabilidad.....	21
3.3. El procedimiento de derivación de la responsabilidad	22
3.4. El artículo 258 LGT: responsabilidad tributaria vinculada al proceso penal.....	23
3.5. Análisis jurisprudencial	24
3.5.1. La consolidación de la naturaleza sancionadora del art. 42.1.a) LGT y su proyección procesal	24
3.5.2. La problemática del <i>non bis in idem</i> y las facturas falsas	25
3.5.3. Las garantías del procedimiento de derivación y derechos de impugnación.	26
4. LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL	28
4.1. El delito de defraudación tributaria (art. 305 y 305 bis CP)	28
4.1.1. El tipo básico del art. 305 CP.....	28
4.1.2. Naturaleza del delito, ¿delito común o delito especial?.....	31

4.2.	La intervención del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria	33
4.2.1.	El asesor fiscal como autor del delito	33
4.2.2.	El asesor fiscal como partícipe del delito.....	34
4.3.	La responsabilidad civil del asesor fiscal derivada del delito	39
4.4.	Análisis jurisprudencial	40
4.4.1.	El asesor fiscal como cooperador necesario y la consolidación del <i>extraneus</i> en el delito especial propio.....	40
4.4.2.	El estrecho margen de la complicidad y la exigencia probatoria del doble dolo	41
4.4.3.	La doctrina de los actos neutrales: del ejercicio profesional adecuado al riesgo jurídicamente desaprobado.....	42
4.4.4.	La doctrina de la ignorancia deliberada y el dolo eventual del <i>extraneus</i>	43
4.4.5.	El principio de accesoriedad y breve referencia al caso terra mítica	44
4.4.6.	Breve referencia al caso nummaria	45
5.	CONCLUSIONES	47
6.	BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS REFERENCIAS	51

Lista de abreviaturas

AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LPACAP	Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
Op. cit	Opere citato; “obra citada”
RGAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria
RGR	Reglamento General de Recaudación
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
Vid.	Véase

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Importancia de la temática

El sostenimiento de los gastos públicos y la consecución de los fines del Estado descansan, en gran medida, en la efectividad del sistema tributario. Por ello, el fraude fiscal constituye un problema de máxima relevancia, pues mina la equidad del sistema tributario y merma los recursos disponibles para las políticas públicas. En esta línea, la Constitución Española reconoce expresamente el deber de todos los ciudadanos de contribuir a sostener dichos gastos “de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo” (art. 31.1 CE).

En España, la magnitud del fraude fiscal es alarmante: se estima que la economía sumergida alcanza en torno al 25% del PIB¹, lo que supone una pérdida recaudatoria enorme. De hecho, el importe del fraude fiscal se calcula en más de 90.000 millones de euros anuales. Esta realidad no solo genera un grave perjuicio económico, sino también debilita la percepción de justicia del sistema tributario y acaba afectando a la confianza de los contribuyentes cumplidores².

Diversos estudios apuntan³, además, a un problema de tipo cultural en materia de cumplimiento fiscal, señalando que en España existe “un grave problema de moralidad con el pago de impuestos”, con una cultura defraudadora más arraigada que en otros países europeos⁴. En otras palabras, cierta tolerancia social al engaño fiscal ha dificultado la mejora de nuestras tasas de cumplimiento tributario.

¹ GESTHA (Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda): *El fraude fiscal, en 91 millones anuales*, disponible en: <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=775#:~:text=El%20fraude%20fiscal%2C%20en%2091,millones%20anuales>

² AGENDA PÚBLICA: “El irresuelto problema del fraude fiscal en España”, disponible en: <https://agendapublica.es/noticia/15867/irresuelto-problema-fraude-fiscal-espana>

³ Véase por ejemplo TRANCHÉZ MARTÍN, J.M.: “Fraude fiscal en España: ¿una cuestión cultural?”, EAE Business School, 12 de julio de 2017, disponible en: <https://www.eaeprogramas.es/blog/negocio/finanzas-economia/todas-las-cifras-del-fraude-fiscal-en-espana>; o bien, para un análisis doctrinal profundo, PORTILLO NAVARRO, M.J.: “La ética fiscal como factor determinante del cumplimiento tributario”, *Revista de Derecho de la UNED*, nº 22, 2018, pp. 435–462, disponible en: https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/22967/Portillo_MariaJose_2018_Etica_fiscal_cumplimiento_tributario.pdf. Véase también: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF): *Barómetro de Opinión Pública Fiscal 2021*, Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.ief.es>.

⁴ GESTHA: Op. Cit.

En este contexto, los asesores fiscales desempeñan un papel crucial y a la vez delicado. Por un lado, actúan como intermediarios cualificados, y, al mismo tiempo, pueden asumir la condición de colaboradores necesarios en la gestión tributaria (a efectos del art. 92 LGT), configurándose, junto con la Administración y el contribuyente, como uno de los “vértices del triángulo del cumplimiento cooperativo junto a la Administración y los obligados tributarios”⁵. Gracias a su capacitación técnica, facilitan que numerosos obligados tributarios cumplan adecuadamente sus obligaciones en un sistema fiscal complejo y en constante cambio. Por otro lado, esa misma cualificación y conocimiento especializado les permite, si actúan faltos de ética profesional, idear mecanismos de planificación fiscal agresiva o de ocultación, como entramados societarios complejos u operaciones financieras que lleven a una menor tributación, convirtiéndose así en artífices de prácticas de elusión fiscal y defraudación tributaria⁶. En ciertos casos, por tanto, el asesor fiscal puede sobrepasar la delgada línea que separa la legítima optimización fiscal de la colaboración en fraudes tributarios, convirtiéndose en pieza clave para materializar conductas defraudatorias que el contribuyente difícilmente podría llevar a cabo por sí solo.

El debate actual sobre la responsabilidad penal del asesor fiscal se ha intensificado a raíz de diversos procedimientos penales seguidos contra personalidades públicas. Ya en el “*Caso Messi*”⁷ se puso de relieve el papel que los asesores tuvieron en la estructura creada para canalizar los derechos de imagen del futbolista, abriendo el debate sobre su grado de responsabilidad. Más recientemente, el conocido “*caso Nummaria*”⁸ ha confirmado la tendencia hacia una mayor judicialización penal de estas conductas. En este, relativo a un entramado usado por diversas personalidades para evadir impuestos, la Audiencia Nacional no solo condenó a los contribuyentes implicados, sino que impuso una severa condena al asesor fiscal por penas que suman 80 años de prisión.

Debe tenerse en cuenta, además, que la figura del asesor fiscal carece de una regulación legal específica en nuestro ordenamiento. A diferencia de otras profesiones jurídicas (e.g. abogados, procuradores, etc.) la actividad del asesor fiscal no exige colegiación obligatoria

⁵ GÓMEZ REQUENA, J.A.: “El asesor fiscal en el cumplimiento cooperativo: representación y últimas tendencias para limitar su responsabilidad”, *Forum Fiscal*, núm. 264, 2020 (LA LEY 6270/2020).

⁶ GÓMEZ REQUENA, J.A.: Op. cit ; o ROMERO PLAZA, C., SERANTES PEÑA, F.: “La responsabilidad tributaria del asesor fiscal”, en *Responsables y responsabilidad tributaria*, 3.ª ed., CISS – La Ley, 2023.

⁷ STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017 (rec. 1729/2016).

⁸ SAN 18/2025, de 4 de julio de 2025 (rec. 14/2021).

ni acreditación de una titulación concreta. Esta ausencia de marco normativo genera inseguridad jurídica tanto para los contribuyentes como para los mismos profesionales, al no tener garantías, el cliente, sobre la cualificación de quien le asesora, y al carecer, el asesor, de pautas oficiales claras sobre los límites de su actuación⁹. Además, la situación se agrava por la complejidad y volatilidad de la normativa tributaria, sometida a frecuentes reformas. Estos continuos cambios legislativos obligan al profesional tributario a un esfuerzo permanente de actualización, y de lo contrario, corre el riesgo de incurrir en errores que pueden derivar en incumplimientos.

En suma, las consideraciones expuestas ponen de relieve la notable importancia de la temática elegida. Pues, delimitar correctamente la responsabilidad tributaria y punitiva, del asesor fiscal resulta fundamental para reforzar la seguridad jurídica, así como la eficacia del sistema tributario.

La elección de la temática objeto del presente trabajo responde al interés por analizar de forma crítica el régimen de responsabilidad asignada por las normas tributarias y penal del asesor fiscal en el ordenamiento jurídico español. La creciente complejidad normativa y la progresiva externalización de funciones fiscales por parte de los contribuyentes han reforzado el protagonismo del asesor, hasta el punto de que, en numerosos casos, es este quien diseña, ejecuta o supervisa las decisiones con trascendencia tributaria. Esta realidad plantea problemas relevantes desde la óptica de la imputación de responsabilidad, pues el ordenamiento no ofrece todavía respuestas suficientemente claras respecto al papel del profesional en relación al ilícito tributario y penal.

Si bien la doctrina ha abordado estas cuestiones, lo ha hecho mayoritariamente desde planteamientos generales y, en muchos casos, en estudios elaborados en décadas pasadas, por lo que la materia continúa suscitando un notable interés académico. Por su parte, la jurisprudencia existente continúa siendo limitada, sin que pueda apreciarse consolidación de criterios claros y uniformes. Todo ello, unido a la ausencia de una regulación específica de la profesión de la asesoría fiscal configura un escenario en que los límites de actuación

⁹ LAPENA AZURMENDI, J.: “A vueltas con la responsabilidad penal del asesor fiscal”, *Diario La Ley*, nº 10792, 2025.

y el alcance de la responsabilidad del asesor fiscal permanecen insuficientemente indefinidos.

1.2. Objeto de estudio

El objeto del presente Trabajo de Fin de Grado consiste en el análisis del régimen de responsabilidad tributaria y punitiva del asesor fiscal en el ordenamiento jurídico español, comprendiendo esta última tanto la dimensión sancionadora como la penal. El estudio se centra en delimitar los supuestos en los que la actuación profesional del asesor fiscal, en el ejercicio de sus funciones de asesoramiento y planificación tributaria, puede dar lugar a la exigencia de responsabilidad jurídica por infracciones administrativas o por la comisión del delito de defraudación tributaria tipificado en el artículo 305 del Código Penal (en adelante “CP”). Asimismo, se explora la relación existente entre ambos regímenes de responsabilidad.

A estos efectos, conviene precisar que el trabajo excluye expresamente del ámbito de análisis la responsabilidad civil del asesor fiscal derivada de la relación contractual con su cliente, al responder está a una lógica propia del derecho privado que excede el objeto del presente estudio, centrado en los planos tributario-sancionador y penal. Del mismo modo, el análisis penal se circunscribe al delito de defraudación tributaria, quedando fuera otros ilícitos penales de naturaleza económica que, si bien pueden guardar conexión con la actividad del asesor fiscal, no forman parte del objeto de esta investigación.

Asimismo, el análisis se acota al estudio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional en el periodo comprendido entre 2015 y 2025, con el objetivo de identificar los criterios interpretativos más relevantes en la delimitación de la responsabilidad del asesor fiscal.

1.3. Estructura

La investigación se estructura en tres grandes apartados. En primer lugar, se examina el estatuto jurídico del asesor fiscal. En esta sección introductoria se define el concepto de asesor fiscal, sus funciones típicas y la normativa profesional, no tributaria, que incide sobre esta actividad profesional.

En segundo lugar, se aborda la responsabilidad tributaria del asesor fiscal, con especial atención a su vertiente sancionadora. Se analiza el régimen previsto en la Ley General Tributaria en materia de responsabilidad de terceros, en particular el artículo 42.1.a) LGT, así como los requisitos para la derivación de responsabilidad y los principales límites dogmáticos que plantea esta figura. Este apartado incorpora, además, un análisis jurisprudencial específico que permite identificar los criterios interpretativos aplicados por los tribunales en la práctica.

En tercer lugar, se examina la responsabilidad penal del asesor fiscal en el marco del delito de defraudación tributaria previsto en los artículos 305 y 305 bis CP. El análisis se centra en la delimitación de su intervención en el delito, abordando las distintas formas de participación y los principales problemas dogmáticos que plantea su imputación penal. Al igual que en el bloque anterior, este apartado se completa con un análisis jurisprudencial estructurado en torno a los criterios desarrollados por el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional.

Por último, el trabajo se cierra con una valoración crítica del estado actual de la cuestión y con la exposición de las conclusiones alcanzadas, formuladas desde una perspectiva prudente y fundamentada.

1.4. Metodología

Para llevar a cabo este trabajo se utiliza una metodología jurídica-tributaria con proyección punitiva, centrada en el estudio de fuentes normativas, doctrinales y jurisprudenciales del Derecho tributario y penal. Se realiza un examen de la normativa vigente aplicable: la Ley General Tributaria y disposiciones reglamentarias en materia de responsabilidad tributaria, así como los preceptos pertinentes del Código Penal (en particular, el delito de defraudación tributaria previsto en los artículos 305 y 305 bis y las reglas sobre autoría y participación criminal).

A partir de esta base legal, el análisis se complementará con el aporte de la doctrina científica, es decir, las obras y artículos de autores especializados que han estudiado la responsabilidad del asesor fiscal desde distintas perspectivas. Del mismo modo, se tendrá en cuenta la jurisprudencia que haya sentado criterios o interpretado situaciones conflictivas relativas a la participación de asesores en infracciones tributarias y en el delito de

defraudación tributaria. En este sentido, el término “jurisprudencia” se emplea en sentido lato, pues no comprende únicamente la doctrina del Tribunal Supremo, sino que también se emplearan sentencias de la Audiencia Nacional y de forma complementaria, de otros órganos judiciales, a efectos de este análisis.

Por otro lado, la investigación incorporará el uso del método deductivo, pues se parte del marco normativo y doctrinal que se proyecta posteriormente sobre los análisis jurisprudenciales.

Finalmente, la relación de fuentes empleadas se incorporará en un apartado específico bajo la denominación “Bibliografía y otras referencias”, en el que dichas referencias se ajustarán a las directrices de citación del sistema Chicago.

2. DELIMITACION DEL CONCEPTO Y FUNCIONES DEL ASESOR FISCAL

2.1. Marco normativo

El rasgo más llamativo que define al asesor fiscal en el ordenamiento jurídico español es la ausencia de una regulación legal específica que establezca criterios de acceso, condiciones de ejercicio o un estatuto de responsabilidad propio. La profesión opera en un ámbito técnico de extraordinaria complejidad —el Derecho tributario—, que exige sólidos conocimientos financieros, económicos, contables y jurídicos en ramas tan diversas como el Derecho mercantil, tributario o penal. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con profesiones de naturaleza análoga como la abogacía, regida por el Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española, o la economía, cubierta por el estatuto profesional de los economistas, la asesoría fiscal no cuenta con ninguna normativa oficial de referencia que dicte criterios de acceso ni de ejercicio de la actividad¹⁰. La consecuencia práctica es impactante: en España basta con darse de alta en la Seguridad Social como trabajador autónomo para ejercer como asesor fiscal, lo que provoca que el ámbito profesional sea ocupado indistintamente tanto por verdaderos expertos como por personas sin formación especializada, sin posibilidad de incurrir en el delito de intrusismo profesional del artículo 403 del Código Penal, pues este tipo exige que la profesión se encuentre reglamentada.¹¹

En el plano legislativo, las únicas referencias normativas al asesor fiscal no lo definen, sino que simplemente reconocen su existencia en el marco de la relación entre el contribuyente y la Administración. El artículo 46.1 de la LGT, habilita la actuación por medio de representante; el artículo 112.7 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), permite al obligado tributario intervenir en actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal; y el artículo 53.1.g) de la LPACAP reconoce el derecho “a actuar asistidos de asesor cuando lo consideren conveniente en defensa de sus intereses”. A estos preceptos se suman

¹⁰ MARTÍN DÉGANO, I.: “La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria”, *Carta Tributaria*. Monografías, nº 1, 2001 (LA LEY 7836/2005).

¹¹ TORRES CADAVID, N.: *La responsabilidad penal del asesor fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 244.

los artículos 142.3 y 232.4 de la LGT. En todos los casos se trata de menciones carentes de definición.

Ante este vacío, el estatuto jurídico del asesor fiscal debe integrarse por analogía, prevista en el artículo 4.1 del Código Civil, con la regulación de profesiones de actividad similar, siendo el referente más directo el Estatuto General de la Abogacía Española.

En paralelo, los colegios profesionales y asociaciones intentan suplir esta carencia. La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) —cuyo expresidente DURÁN-SINDREU pide “seguridad jurídica y una legislación clara” para poder aconsejar con tranquilidad¹²— agrupa a profesionales voluntariamente y ofrece formación, pero su adhesión no es obligatoria, si no que actúa como sello de identidad anunciante de cierta garantía y fiabilidad en el asesoramiento.

2.2. Delimitación funcional del asesor fiscal

2.2.1. Concepto de asesor fiscal y las categorías funcionales de su actividad

En este contexto, se delimita su marco conceptual a través de su perfil funcional. La doctora TORRES CADAVID lo caracteriza como el profesional experto o técnico que posee la cualificación necesaria para realizar actos propios de la actividad de asesoría fiscal, de forma habitual y principal, pública y reconocida socialmente, y con el cobro de honorarios por la prestación de sus servicios. En cuanto al contenido de la actividad, distingue cuatro categorías de actuación. La primera, y núcleo de la actividad, es la asesoría propiamente dicha, que a su vez se descompone en dos modalidades. De un lado, el suministro de información, y de otro, el consejo, siendo esta última modalidad de mayor intensidad, pues en esta, la actuación del asesor trasciende la pura información sobre la interpretación y aplicación de las normas para entrar a recomendar una particular. La segunda es la representación del contribuyente en todo lo relativo a la gestión tributaria, que encuentra cobertura en los preceptos ya citados de la LGT y del RGAT. La tercera son las actividades

¹² DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio: “El asesor fiscal: una breve reflexión”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 100, AEDAF, p. 17. Asimismo, LUQUE DELGADO señala que: “las constantes modificaciones normativas en materia tributaria generan un aumento de la presión fiscal, [...] lo que hace cada vez más necesaria la intervención de un profesional cualificado y, correlativamente, más urgente la regulación de dicha intervención”; LUQUE DELGADO, Eduardo: “El asesor fiscal ante las dificultades en la defensa...”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 100, AEDAF, p. 23.

contables, frecuentemente asumidas por el mismo despacho que presta el asesoramiento fiscal. La cuarta y más compleja son las denominadas “Otras actividades ejecutivas de planificación fiscal”, que merecen una atención particular, pues constituyen la función de mayor valor añadido y, al mismo tiempo, la de mayor riesgo jurídico. Más allá del suministro de información y del consejo, suponen poner a disposición del cliente la opción elegida y, en algunas ocasiones, incluso participar en la ejecución de la conducta. Estas actividades pueden desplegarse en dos momentos temporales: antes de la realización del hecho imponible, mediante transacciones económicas (e.g. inversiones, movimientos de capital), actividades de contenido económico (e.g. auditorías fiscales) o negocios jurídicos (e.g. constitución de sociedades, fusiones, escisiones, contratos con relevancia fiscal); y en la fase de liquidación del tributo, donde las actividades ejecutivas estarán dirigidas al cumplimiento, o incumplimiento, de las obligaciones tributarias. La asesoría fiscal es, en suma, un ámbito que incluye de manera habitual la ejecución de actividades materiales más allá del mero suministro de información y consejo, lo que implica diferentes intensidades de actividad y participación con consecuencias jurídicas diferenciadas.¹³

2.2.2. La planificación fiscal: de la economía de opción a la “zona gris”

En su dimensión lícita, a planificación fiscal se mueve dentro de lo que se conoce como economía de opción. En este ámbito, el contribuyente simplemente aprovecha las distintas alternativas que le ofrece la normativa para organizar su actividad de la forma menos gravosa posible desde el punto de vista fiscal, sin apartarse en ningún momento de lo que permite la ley. El asesor fiscal cumple así, “un papel relevante en la planificación económica del contribuyente y en el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.¹⁴

Sin embargo, entre la economía de opción legítima y la defraudación manifiesta existe una zona “gris” que la doctrina y las instituciones internacionales han calificado como planificación fiscal agresiva. La designación alude a un tipo de planificación caracterizado por el diseño de operaciones que van contra el espíritu o finalidad de la norma¹⁵. En el ámbito de la Unión Europea, la Recomendación de la Comisión 2012/772/UE introdujo formalmente este concepto, que la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo DAC6 ha ampliado

¹³ TORRES CADAVID, Op. cit., pp. 248-264.

¹⁴ ROMERO PLAZA, SERANTES PEÑA, Op. cit.

¹⁵ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios”, *Quincena Fiscal*, nº 12, 2020, Aranzadi.

y cualificado con la categoría de planificación fiscal potencialmente agresiva, cuya mera existencia activa una obligación de comunicación a cargo de los intermediarios fiscales, entre los que se incluye al asesor fiscal, con independencia de que la conducta sea o no formalmente ilegal.

Esta gradación es jurídicamente relevante porque pone de manifiesto que la responsabilidad del asesor fiscal no surge únicamente en los supuestos de infracción o delito manifiestos, sino que puede aparecer en esa zona gris donde la planificación se torna potencialmente agresiva. Cuando ese conocimiento especializado se utiliza en perjuicio de los recursos públicos, la Administración tributaria puede acudir a los mecanismos de imputación de responsabilidad previstos en el ordenamiento.¹⁶ En ese punto fronterizo se sitúa la cuestión central de la presente tesis: cuando la planificación deja de ser economía de opción y se convierte en colaboración activa en una infracción tributaria o en la comisión del delito de defraudación tributaria, el asesor puede quedar sujeto, según la intensidad de su intervención, a la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT o a la responsabilidad penal del artículo 305 del Código Penal. El análisis de ambos regímenes constituye el objeto de los apartados que siguen.

¹⁶ ROMERO PLAZA, SERANTES PEÑA, Op. cit.

3. LA RESPONSABILIDAD ASIGNADA POR NORMAS TRIBUTARIAS

Una vez delimitada la figura y funciones del asesor fiscal, se procede a analizar el régimen de responsabilidad que el ordenamiento tributario atribuye al asesor fiscal cuando interviene en una infracción.

Sobre esta base, el apartado se centra, en primer lugar, en la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT, como eje principal. A continuación, se analiza la dimensión sancionadora del contenido de este precepto y los requisitos de culpabilidad que exige. Posteriormente, se examina el procedimiento de derivación y las garantías del responsable, así como su relación con el proceso penal. Por último, se completa el estudio con un análisis jurisprudencial que permite ver cómo estos criterios se aplican en la práctica.

3.1. La responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT: presupuestos y alcance

La responsabilidad tributaria del asesor fiscal debe analizarse, en primer lugar, desde la configuración general que establece la Ley 58/2003, General Tributaria en la que se prevé la posibilidad de extender la obligación de pago de la deuda tributaria a sujetos distintos del obligado principal. En este sentido, el artículo 41.1 LGT dispone que la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria a otras personas o entidades, reforzando así la posición del crédito público. Esta extensión de la obligación tributaria no solo responde a una lógica de garantía del crédito de la Hacienda Pública, sino también a disponer de un mecanismo de reacción frente a conductas ilícitas de terceros que participan en la infracción tributaria.

En el caso que nos concierne, para analizar la responsabilidad tributaria del asesor fiscal, resulta imprescindible partir del art. 42.1.a) LGT. La citada disposición establece que serán responsables solidarios de la deuda tributaria “las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”, extendiendo expresamente dicha responsabilidad a la sanción. En la práctica, esto tiene una consecuencia muy relevante. A diferencia del responsable subsidiario —al que la Administración solo puede acudir cuando el deudor principal no paga—, en el caso del responsable solidario la Administración puede

dirigirse directamente contra él y reclamarle la totalidad de la deuda desde el momento en que se declara su responsabilidad.

A estos efectos, debe precisarse que la deuda tributaria cuya exigencia se extiende al responsable no se limita a la cuota, sino que comprende también, conforme al artículo 58 LGT, los intereses de demora y los recargos legalmente exigibles.

Para que nazca esta responsabilidad deben concurrir dos elementos simultáneamente. El primer elemento exige la existencia de una infracción tributaria de la obligación principal, mientras que el segundo elemento exige que el asesor haya participado en esa infracción de manera activa, ya sea como causante o como colaborador. La LGT no define ninguno de estos conceptos, razón por la cual tanto la doctrina como el TEAC acuden por analogía a las categorías penales de los artículos 27 a 29 del Código Penal. Así, serían causantes los autores directos, coautores y autores mediatos; y colaboradores los inductores, los cooperadores necesarios y los cómplices.¹⁷

El adverbio “activamente” que utiliza el precepto lo que exige es que la conducta del asesor haya tenido una incidencia real en la comisión de la infracción. Como señala la doctrina, lo importante es que su actuación haya contribuido de forma efectiva al resultado.¹⁸ En consecuencia, no incurre en responsabilidad el asesor que simplemente presenta una declaración siguiendo los datos facilitados por su cliente, sin haber intervenido en el diseño ni en la decisión de defraudar. En estos casos, su papel es puramente instrumental. En cambio, la situación cambia cuando el asesor participa en la construcción de la operativa, por ejemplo, diseñando estructuras artificiales, elaborando liquidaciones incorrectas o aportando los conocimientos técnicos que hacen posible la infracción. En ese tipo de supuestos, su intervención deja de ser accesoria y pasa a ser relevante a efectos de esta responsabilidad¹⁹. Asimismo, se desprende que quedan excluidos los encubridores, que intervienen cuando el ilícito ya se ha consumado y por tanto no participan en su realización.

¹⁷ GÓMEZ REQUENA, Op. cit.

¹⁸ *Vid.* CHICO DE LA CÁMARA, P.: GPS Fiscal, Tirant lo Blanch, 2025.p.142; o ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A: “Responsables tributarios solidarios”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Aranzadi; o FERNÁNDEZ BERMEJO, D. (dir.), CÁMARA BARROSO, M. (coord.): *Responsabilidad profesional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.; o CALVO VERGEZ, J.: *La responsabilidad tributaria solidaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.

¹⁹ ROMERO PLAZA, SERANTES PEÑA, Op. cit.; Resulta relevante en este sentido la SAN de 7 de diciembre de 2022 (rec. 678/2019) que señala “lo cierto es que podrá discutirse si, como ocurre en el ámbito

Aun así, a la hora de valorar el alcance de esta responsabilidad hay que tener en cuenta los distintos grados de participación, pues no es lo mismo aconsejar que actuar como representante del cliente. En el caso de la imprudencia del asesor fiscal, ya va a incurrir en la mayoría de los casos en una negligencia profesional o ineptitud que va a posibilitar, sin excesiva dificultad, responsabilizar al asesor fiscal por la infracción tributaria cometida, pues es un experto en la materia y es representante voluntario del obligado tributario a efectos del artículo 46 LGT, por lo que las dificultades probatorias de la culpabilidad se reducen sustancialmente²⁰. Es decir, la estrecha relación entre el asesor y su cliente, junto con la amplitud de las funciones que suele asumir, facilita entender que su intervención no es meramente formal, sino que puede implicar una participación activa y consciente en las decisiones que acaban dando lugar a la infracción.

Ahora bien, en la práctica, es poco habitual que el asesor sea sancionado directamente como sujeto infractor. Lo normal es que la Administración dirija la responsabilidad al propio contribuyente, al ser quien está obligado a cumplir personalmente sus deberes fiscales, aunque para ello se apoye en un asesor. Aun así, cuando el asesor (representante) actúa por su propia cuenta al margen de las instrucciones del cliente, que desconoce completamente la conducta ilícita, la lógica jurídica lleva a imputar la responsabilidad exclusivamente al representante. Esta conclusión, sin embargo, ha encontrado resistencia en las resoluciones del TEAC, que mantiene que el contribuyente siempre conserva una responsabilidad residual basada en la culpa *in eligendo* o *in vigilando*, es decir, en haber elegido mal a su asesor o en no haberlo vigilado suficientemente.²¹

penal, debe imputarse algún tipo de responsabilidad al asesor fiscal cuando sea imposible la defraudación sin su concurso”.

²⁰ MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, Erik: “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, *Revista Electrónica de Derecho de la Universidad de La Rioja* (REDUR), nº 13, 2015.

²¹ ROMERO PLAZA, SERANTES PEÑA, Op. cit.

3.2. La dimensión sancionadora del contenido del artículo 42.1.a) LGT: naturaleza, principios constitucionales y tensiones dogmáticas

3.2.1. La naturaleza materialmente sancionadora del contenido institución y la extensión de la responsabilidad a la sanción del obligado tributario

El artículo 42.1.a) LGT establece, en su propio tenor literal, que la responsabilidad solidaria del causante o colaborador en una infracción tributaria se extiende también a la sanción. Esta extensión supuso una de las novedades más relevantes de la vigente LGT de 2003 respecto de su predecesora de 1963, bajo la cual la extensión a las sanciones era objeto de controversia doctrinal²². El artículo 182.1 LGT, encuadrado en el Título IV y dedicado a la potestad sancionadora, complementa este régimen al establecer que responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias "derivadas o no de una deuda tributaria" las personas en los supuestos del artículo 42.1.a).

La jurisprudencia ha terminado consolidando de forma clara la idea de que el contenido del artículo 42.1.a) LGT tiene, en realidad, una naturaleza materialmente sancionadora. En este sentido, fue pionera la STC 76/1990, de 26 de abril, confirmada en la STC 85/2006, de 27 de marzo. Esta línea jurisprudencial fue posteriormente seguida de forma unánime por el Tribunal Supremo, que en sucesivos pronunciamientos como la STS de 10 de diciembre de 2008 (rec. 3941/2006), que declaró que la responsabilidad de los causantes o colaboradores en una infracción tributaria tiene "una finalidad sancionadora" que "gira en torno al principio de culpabilidad" y en la que "seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o por culpa".

En consecuencia, aunque la responsabilidad tributaria históricamente actuaba como un instrumento de garantía del crédito público, el contenido que se le atribuye incorpora una clara dimensión punitiva. Por tanto, la institución acumula una función de garantía, que justifica su inserción en el título II de la LGT junto a los demás obligados tributarios, y una función punitiva, que supone una manifestación del *ius puniendi*. Pues como defiende SÁNCHEZ HUETE la separación normativa y jurisdiccional entre las sanciones impuestas por la Administración y las impuestas por el juez penal "es meramente formal y no

²² GUIMERA ORERO, B.: "La exigencia de las sanciones del deudor principal al responsable tributario". *Editorial Tirant Lo Blanch*, 31 de marzo de 2026.

sustancial, pues ambas integran una única potestad para sancionar". En todo caso, la imposición de este tipo de responsabilidades debe respetar los principios propios de la potestad sancionadora, recogidos en el artículo 178 de la LGT. Entre ellos se encuentran los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

3.2.2. El elemento subjetivo: culpabilidad y su acreditación en el caso del asesor fiscal

Como consecuencia directa de la naturaleza materialmente sancionadora del contenido de la responsabilidad solidaria, la jurisprudencia y la doctrina exigen la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad para que esta pueda declararse. Aunque el precepto no lo menciona de forma expresa, esta exigencia se desprende de manera implícita del propio supuesto de la responsabilidad, esto es, la comisión de una infracción tributaria. Así, el artículo 183.1 LGT define la infracción tributaria como “acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia”, lo que impide entender esta forma de responsabilidad sin un mínimo juicio sobre la conducta del sujeto. Dicho de otro modo, no basta con una mera intervención objetiva en la infracción, sino que es necesario que dicha participación sea también imputable a título de dolo o negligencia.

Esta interpretación ha sido respaldada de forma constante tanto por la jurisprudencia constitucional como por la doctrina administrativa. Así, el Tribunal Constitucional, en la STC 76/1990, de 26 de abril, ya subrayó la necesidad de respetar el principio de culpabilidad en el ámbito sancionador tributario. En la misma línea, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 24 de septiembre de 2019, ha reiterado que:

“Es necesario que exista una conducta culpable o dolosa en quien participa o coopera en la realización de la infracción tributaria para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad de referencia no consagra una responsabilidad objetiva”.

En el caso específico del asesor fiscal, esta exigencia tiene implicaciones prácticas determinantes. Cuando el asesor actúa como representante voluntario del artículo 46 LGT, con amplias facultades de gestión conferidas por el cliente, la intensidad de la relación jurídica y del mandato facilitan discernir el grado de consciencia en la participación del

ilícito, reduciendo así las dificultades probatorias de su culpabilidad ²³. Por el contrario, cuando el asesor ha actuado sobre datos falsos o incompletos suministrados por el cliente, o cuando su conducta se ampara en una interpretación razonable de la norma tributaria ex artículo 179.2 LGT, debe excluirse cualquier forma de responsabilidad, pues falta el elemento cognoscitivo necesario para el dolo.²⁴

3.2.3. Los principios de personalidad de la pena y culpabilidad

La extensión de la responsabilidad del asesor a la sanción impuesta al deudor principal — consagrada por el artículo 42.1.a) LGT en conjunción con el artículo 182.1 LGT— ha suscitado un debate dogmático centrado en su compatibilidad con el principio de personalidad de la pena, derivado del artículo 25.1 CE. El núcleo de la crítica doctrinal es el siguiente: la sanción que se deriva al asesor no se calcula en función de su propia culpabilidad ni de su grado de participación, sino que se corresponde con la sanción impuesta al deudor principal en atención a la conducta y culpabilidad de este.

Colisiona, por tanto, con el principio mencionado (manifestación del principio de culpabilidad), pues este exige no solo que nadie sea sancionado por hechos ajenos, sino también que la sanción sea satisfecha personalmente por el destinatario de la norma sancionadora. La extensión a un tercero, aunque haya participado en la infracción, supone que ese tercero satisface una sanción calculada en función de la culpabilidad ajena, sin que se le apliquen los criterios de graduación que le hubieran correspondido en base a su propia actuación.²⁵

En sentido contrario, LÓPEZ LÓPEZ Y ÁLVAREZ MARTÍNEZ sostienen que no se vulnera este principio, pues el responsable ha intervenido de manera "activa, voluntaria y maliciosa" en la comisión del ilícito, siendo su participación propia lo que justifica que asuma las consecuencias de la infracción en la que participó conscientemente, y siendo el elemento de culpabilidad propia suficiente para salvar la constitucionalidad de la extensión.²⁶ En este contexto doctrinal, cobra especial relevancia la denominada “doctrina

²³ MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, E.: “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, *Revista Electrónica de Derecho de la Universidad de La Rioja* (REDUR), nº 13, 2015.

²⁴ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Op. cit.

²⁵ GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “La responsabilidad por infracción y el principio de personalidad de la pena: A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2009”, *Tribuna Fiscal*, núm. 233, marzo 2010.

²⁶ GUIMERA ORERO, op.cit.

de la sanción indirecta”, que sostiene que la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones no supone la imposición directa de una sanción al responsable, sino una “detracción coactiva” en el patrimonio del colaborador como consecuencia de su actuación, siendo este el “modo de sancionar tales conductas” en el ordenamiento tributario a falta de un régimen autónomo de participación.²⁷

La consecuencia práctica es grave: habiendo una única sanción formalmente impuesta al deudor principal, y resultando solidariamente obligado el responsable a su pago, si la sanción es satisfecha por cualquiera de ellos el otro queda liberado. Esto se desprende del artículo 181.3 LGT que establece que:

“La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción”.

3.3. El procedimiento de derivación de la responsabilidad

La declaración de responsabilidad y la exigencia de la sanción se tramitan a través del procedimiento previsto en los artículos 174 a 176 LGT y 124 RGR, cuya competencia corresponde a los órganos de recaudación. Este procedimiento se inicia de oficio mediante un acuerdo que debe notificarse al presunto responsable y exige, en todo caso, un acto administrativo expreso en el que se declare dicha responsabilidad. Para ello, es necesario dar audiencia al interesado y motivar de forma suficiente tanto su alcance como su extensión, conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 LGT.

Cuando la responsabilidad alcanza también a la sanción, como ocurre en el supuesto central del artículo 42.1.a) LGT, especialmente relevante para el asesor fiscal, resulta imprescindible que el procedimiento sancionador frente al deudor principal se haya iniciado con anterioridad a su remisión a la vía recaudatoria. Además, el trámite de audiencia al responsable debe situarse en un momento posterior a la propuesta de resolución sancionadora, tal y como exige el artículo 196 RGAT.²⁸

²⁷ Ibid.

²⁸ CHICO DE LA CÁMARA, Op. cit.

Una de las cuestiones más delicadas de este procedimiento radica, como señala la doctrina, en la necesidad de acreditar la culpabilidad del responsable y de motivarla adecuadamente. Esta exigencia —cuya carga probatoria recae sobre la Administración— introduce en el procedimiento elementos propios del ámbito sancionador. Sin embargo, estos se canalizan a través de un procedimiento que, formalmente, pertenece al ámbito recaudatorio.²⁹

En lo que respecta a la posición del responsable —y, en particular, del asesor fiscal—, el artículo 174.5 LGT le otorga un margen de defensa bastante amplio. No solo puede impugnar el acuerdo de derivación, sino también cuestionar el propio fundamento de la responsabilidad, las liquidaciones practicadas al deudor principal e incluso la sanción que se le pretende trasladar. Todo ello sin que la eventual firmeza de estos actos frente al obligado principal impida su revisión.³⁰

Asimismo, en aquellos casos en los que la sanción aún no sea firme, el asesor puede asumir la posición procesal del deudor principal en el procedimiento sancionador. Esto le permite beneficiarse de determinadas garantías, como la suspensión automática sin necesidad de aportar garantías o la posibilidad de acogerse a reducciones por conformidad.³¹

3.4. El artículo 258 LGT: responsabilidad tributaria vinculada al proceso penal

Cuando la conducta del asesor colaborador no constituye una mera infracción administrativa sino que excede el umbral penal, es decir, cuando la cuota defraudada supera los 120.000 euros y concurren los elementos del artículo 305 CP, resulta de aplicación el artículo 258 LGT, introducido por la Ley 34/2015. Este precepto establece una responsabilidad solidaria específica para quienes hayan sido causantes o colaboradores activos en los actos que dan lugar a la liquidación tributaria vinculada al delito y se encuentren imputados en el proceso penal, o hayan sido condenados.

Su introducción responde a un problema práctico claro. Sin esta previsión, cuando la Administración detecta indicios de delito, el procedimiento sancionador administrativo debe suspenderse, lo que dificultaría exigir responsabilidad al colaborador por la vía del artículo

²⁹ Ibid.

³⁰ GUIMERA ORERO, op.cit.

³¹ CHICO DE LA CÁMARA, Op. cit.

42.1.a) LGT. El artículo 258 LGT permite superar este obstáculo, al habilitar expresamente la derivación de responsabilidad sobre la liquidación tributaria vinculada al delito, incluso antes de que exista una sentencia penal firme.

Como garantía frente a estas consecuencias, si el proceso penal concluye con sobreseimiento o absolución, la declaración de responsabilidad debe anularse con devolución de lo ingresado y reembolso del coste de las garantías prestadas (art. 258.4 LGT). Además, a diferencia del régimen del artículo 42.1.a), la responsabilidad del artículo 258 LGT no alcanza a las sanciones, pues, siendo la conducta constitutiva de delito, la imposición de penas corresponde exclusivamente al orden penal, lo que excluye cualquier extensión a la sanción administrativa por imperativo del principio de personalidad de la pena.³²

3.5. Análisis jurisprudencial

3.5.1. La consolidación de la naturaleza sancionadora del art. 42.1.a) LGT y su proyección procesal

Durante el periodo analizado, la jurisprudencia sigue la línea iniciada en la STC 76/1990, que se ha consolidado como el punto de referencia al que remiten de forma habitual las resoluciones posteriores. Así, la STS de 16 de febrero de 2015 (rec. 705/2013), que resolvía la derivación de responsabilidad al causante de infracciones por el Impuesto sobre Sociedades, fue el primer pronunciamiento del período analizado que sintetizó con precisión los criterios acumulados: para que nazca esta responsabilidad “debe concurrir dolo o culpa, al menos leve”, y su declaración queda “sometida a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora”.

Esta misma orientación ha sido reiterada en pronunciamientos posteriores, entre los que pueden citarse, a título ilustrativo, las sentencias de 20 de septiembre de 2016 (rec. 3521/2015), 17 de septiembre de 2020 (rec. 325/2019), 5 de noviembre de 2020 (rec. 1569/2018) y 25 de marzo de 2021 (rec. 2983/2019), lo que evidencia la consolidación de una línea jurisprudencial uniforme en torno a la exigencia de culpabilidad y a la sujeción de esta responsabilidad a los principios del Derecho sancionador.

³² Ibid.

Esta jurisprudencia, sin embargo, no ha estado exenta de controversia. Así lo demuestra el recurso promovido por el Abogado del Estado que dio lugar a la STS de 7 de febrero de 2023 (rec. 109/2021), que constituye la resolución de referencia más reciente y sistemática sobre la materia. En ella, el Tribunal ratificó expresamente la naturaleza sancionadora del artículo 42.1.a) LGT "con fundamento directo en la abundantísima doctrina constitucional y de esta Sala Tercera, constante y reiterada", rechazando la invitación del Abogado del Estado a modificar dicho criterio.

La misma sentencia introduce, además, una matización importante. El hecho de que el contenido de la responsabilidad del artículo 42.1.a) LGT tenga naturaleza sancionadora no implica, por sí solo, que la deuda tributaria derivada quede automáticamente suspendida. El Tribunal Supremo aclara que la no ejecutoriedad de las sanciones en vía administrativa no es una exigencia constitucional derivada del artículo 25 CE, sino una opción del legislador, que puede configurarla de manera distinta. En este contexto, la reforma introducida por la Ley 7/2012 en el artículo 212.3 LGT —que excluye expresamente de la suspensión automática “la deuda tributaria objeto de derivación”— se considera compatible tanto con el principio de igualdad como con las garantías propias del Derecho sancionador. Así, aunque el contenido de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT tenga una dimensión punitiva, el legislador puede establecer un tratamiento diferenciado en cuanto a su ejecutoriedad, permitiendo la suspensión automática de la sanción, pero no de la deuda derivada.

3.5.2. La problemática del *non bis in idem* y las facturas falsas

Una problemática en la aplicación del artículo 42.1.a) LGT radica en determinar si la derivación de responsabilidad vulnera el principio de no concurrencia de sanciones (art. 180 LGT) cuando el responsable ya ha sido sancionado por conductas relacionadas con la infracción del obligado principal. Esta cuestión adquiere especial relevancia en los supuestos de facturas falsas, donde confluyen distintas actuaciones —emisión y colaboración— estrechamente conectadas.

La STS de 6 de julio de 2015 (rec. 3418/2013) fijó doctrina relevante al señalar que el artículo 180.2 LGT impide sancionar separadamente conductas cuando una de ellas actúa como elemento de calificación o graduación de otra. En el caso analizado, la emisión de facturas falsas había servido como medio fraudulento para agravar la infracción consistente

en dejar de ingresar la deuda tributaria, por lo que no podía sancionarse autónomamente ni fundamentar una derivación adicional sin vulnerar *el non bis in idem*.

No obstante, la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo ha matizado esta posición. La STS de 25 de marzo de 2021 (rec. 2983/2019), rechaza la vulneración del *non bis in idem* cuando las infracciones concurrentes no presentan “identidad de hecho y fundamento”. En particular, destaca que las infracciones de los artículos 194 y 195 LGT no incorporan el uso de facturas falsas como elemento de calificación, por lo que su sanción no absorbe la correspondiente al incumplimiento de las obligaciones de facturación. Se trata, por tanto, de ilícitos que protegen bienes jurídicos diferentes, la correcta determinación de la deuda tributaria, por un lado, y el cumplimiento de las obligaciones formales de facturación, por otro, distinción ya apuntada en la jurisprudencia previa.

Esta doctrina tiene una incidencia directa en el asesor fiscal, cuya intervención puede proyectarse tanto en la generación como en la utilización de la documentación falsa, abriendo la puerta a una doble imputación sancionadora siempre que se fundamente en títulos jurídicos diferenciados.

3.5.3. Las garantías del procedimiento de derivación y derechos de impugnación.

En relación con la posición procesal del responsable tributario y el alcance de sus garantías en el procedimiento de derivación, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha ido consolidando la idea de que el artículo 174.5 LGT no es una mera regla procedimental, sino una “norma declarativa de derechos”.³³

Desde las STS de 22 de diciembre de 2016 (rec. 2629/2015) y 3 de mayo de 2018 (rec. 3146/2016), se reconoce que el responsable puede impugnar no solo el acuerdo de derivación, sino también el presupuesto de hecho que lo fundamenta, las liquidaciones y las sanciones, incluso cuando estos hayan adquirido firmeza frente al obligado principal.

La STS de 23 de septiembre de 2020 (rec. 2839/2019) refuerza esta idea al subrayar la autonomía del procedimiento de derivación y la necesidad de preservar íntegramente las facultades impugnatorias del responsable. En la misma línea, la STS de 16 de mayo de 2024

³³ STS de 3 de mayo de 2018 (rec. 3146/2016).

(rec.8393/2022) insiste en que tales facultades deben examinarse con la “mayor amplitud”, sin que la firmeza de los actos previos limite el control jurisdiccional. Concretamente establece que:

“El derecho impugnatorio que asiste, con la mayor amplitud, a los responsables tributarios, con ocasión de tales impugnaciones, lleva consigo el deber del órgano administrativo o judicial, según los casos, de examinar los motivos esgrimidos y los argumentos en que se amparen, sin que la firmeza de los actos puede erigirse en obstáculo que impida o dificulte ese obligado examen”.

Para el asesor fiscal declarado responsable, esta doctrina resulta especialmente relevante, pues le permite cuestionar tanto la existencia de la infracción como su propia participación, configurando el procedimiento de derivación como una garantía de defensa.

Respecto al art 258 LGT, si bien la jurisprudencia ha confirmado que la existencia de un proceso penal no paraliza, por regla general, las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda tributaria, la STSJ de 13 de noviembre de 2018 (rec. 224/2018) encuentra un límite relevante en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Así, cuando el obligado o el responsable solicitan la suspensión ante el juez penal, la Administración no puede anticipar la ejecución sin que exista un primer pronunciamiento judicial sobre dicha solicitud.

4. LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL

El análisis anterior ha permitido delimitar la responsabilidad del asesor fiscal en el ámbito administrativo-tributario. No obstante, cuando su intervención supera la mera colaboración en una infracción y se integra en una conducta defraudatoria de mayor entidad, es decir, supera el umbral de 120.000 euros, entra en juego el Derecho penal, con una respuesta cualitativamente distinta. En este punto, la cuestión ya no es si el asesor responde por una deuda y sanción ajena, sino si su actuación puede ser calificada como participación, o incluso autoría, en un delito.

Para analizar la posible responsabilidad penal del asesor fiscal, se delimita previamente el objeto de estudio. Como se expone en la sección 1.2, en este trabajo, el análisis se centra en su eventual intervención en el delito de defraudación tributaria, regulado en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal.

4.1. El delito de defraudación tributaria (art. 305 y 305 bis CP)

4.1.1. El tipo básico del art. 305 CP

El artículo 305.1 establece que el que, “por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”, siempre que la cuantía defraudada exceda de 120.000 euros, será castigado con pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo.

Desde el punto de vista de la técnica legislativa, nos hallamos ante una norma penal en blanco, en la medida en que la determinación del contenido de la conducta prohibida exige necesariamente acudir a la normativa tributaria, que es la que determina y condiciona, tanto la identificación del sujeto activo como la propia delimitación de la conducta típica.

4.1.1.1. Elemento objetivo

El presupuesto ineludible de la conducta típica es la existencia de una relación jurídico-tributaria previa entre el sujeto activo y la Administración, pues solo puede defraudar quien tiene la obligación de pagar, retener o ingresar, ya que sin deber fiscal no existe base sobre

la que construir la defraudación³⁴. Asimismo, el elemento nuclear de la conducta típica es el verbo defraudar, por acción u omisión, a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local.

Sobre esta base, el artículo 305 CP contempla tres formas de comisión del delito: (i) la elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o ingresos a cuenta; (ii) la obtención indebida de devoluciones; y (iii) el disfrute indebido de beneficios fiscales. La primera de ellas, consistente en eludir el pago, es la más habitual en la práctica y presenta, por lo general, un carácter omisivo. No obstante, el legislador aclaró expresamente, tras la reforma de 1995, que estas conductas pueden llevarse a cabo tanto por acción como por omisión, resolviendo así la controversia jurisprudencial previa sobre la admisibilidad de comportamientos omisivos. En cuanto a la segunda modalidad, relativa a la obtención indebida de devoluciones, no solo exige la existencia de un perjuicio para la Hacienda Pública, sino también un correlativo enriquecimiento del sujeto activo. Por ello, el delito se entiende consumado en el momento en que la devolución es efectivamente percibida. Por último, la tercera modalidad abarca el disfrute indebido de beneficios fiscales, incluyendo reducciones, bonificaciones, deducciones, exenciones y desgravaciones de naturaleza tributaria.³⁵

Relevante es también la delimitación de la economía de opción y la simulación. La economía de opción, entendida como el aprovechamiento racional de las alternativas que el ordenamiento ofrece para reducir la carga fiscal es lícita e irrelevante penalmente, como reconoció el Tribunal Constitucional en la STC 120/2005. La simulación, en cambio, entraña un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes que la diferencia del fraude de ley, y la hace penalmente relevante a efectos del artículo 305 CP.³⁶

Respecto a la condición objetiva de punibilidad, la cuantía de 120.000 euros opera como umbral que delimita el ilícito penal del administrativo-tributario, determinándose por período impositivo y por tributo, sin posibilidad de acumulación entre tributos distintos, períodos distintos o haciendas diferentes.

³⁴ MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho penal. Parte especial*. 21.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 1037.

³⁵ BACIGALUPO, S.: *Claves prácticas: Delitos contra la Hacienda Pública*, Lefebvre, 2026, n.º 620-630.; y MERCHÁN GONZÁLEZ, A.: “La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, *Revista de Jurisprudencia El Derecho*, n.º 34, 24 de febrero de 2022.

³⁶ BACIGALUPO, Op. cit.

4.1.1.2. *Elemento subjetivo*

Del tenor literal del art. 305 CP — “el que, por acción u omisión, defraude” —, se desprende que el delito de defraudación tributaria es un delito estrictamente doloso, pues el propio concepto implica una ocultación maliciosa³⁷. Por tanto, las conductas imprudentes quedan reconducidas al ámbito del Derecho administrativo sancionador tributario³⁸.

El Tribunal Supremo ha admitido tanto el dolo directo, es decir, quien deliberadamente quiere defraudar, como el dolo eventual, quien, ante la posibilidad de cometer la defraudación, la consiente, acepta o tolera. En este sentido, la jurisprudencia ha precisado que no es necesario que el autor conozca con exactitud que la cuantía defraudada supera el umbral típico de 120.000 euros. Resultaría artificioso admitir la exclusión del dolo en casos en los que el sujeto pretende defraudar y, por un error de cálculo, supera dicho límite. Lo relevante es que el sujeto conozca la existencia de la obligación tributaria y sea consciente de que su conducta generará necesariamente un perjuicio económico para la Hacienda Pública.³⁹

Cuando el autor desconoce alguno de los elementos que integran la conducta típica, cabe plantear la existencia de un error de tipo (art. 14.1 CP) o de un error de prohibición (art. 14.3 CP), los cuales, de concurrir en su modalidad invencible, excluirían la responsabilidad penal. En particular, el error invencible sobre la existencia del deber tributario excluye el dolo y, dado que la modalidad imprudente no está tipificada, conduce a la atipicidad de la conducta. Sin embargo, la jurisprudencia se muestra especialmente restrictiva a la hora de admitir este tipo de error, partiendo de la idea de que quienes se encuentran en condiciones de defraudar por encima del umbral penal difícilmente pueden ignorar la existencia de sus obligaciones fiscales.⁴⁰

³⁷ Vease en este sentido la STC 120/2005 que establece que “defraudar implica engañar u ocultar”.

³⁸ Vease en este sentido la STS de 26 de noviembre de 2008, (rec.496/2008) que afirma que “no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, de manera que si el simple impago no va acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito”. En la misma línea la STS de 5 de octubre de 2015, (rec. 327/2015) señala que “No basta el mero impago de las cuotas a Hacienda, para justificar el dolo o proyecto defraudatorio, sino que debe añadirse un elemento de mendacidad”.

³⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.; *Vid.*, STS de 19 de febrero de 2019, (rec. 513/2018).

⁴⁰ MERCHÁN GONZÁLEZ, Op. cit.

En este contexto, cuando el sujeto no realiza ningún esfuerzo por informarse o verificar sus obligaciones tributarias, el Tribunal Supremo ha optado por acudir a la “doctrina de la ignorancia deliberada” en lugar de analizar el supuesto estrictamente como un error. Esta doctrina, consolidada en el ámbito del delito fiscal a partir de la STS de 30 de septiembre de 2010 (rec. 223/2010), permite apreciar dolo eventual en aquellos casos en los que el sujeto pudo haber conocido sus obligaciones y, pese a ello, decide mantenerse conscientemente al margen. Su aplicación resulta especialmente relevante en el ámbito societario, donde el administrador o representante no puede ampararse en el desconocimiento de las obligaciones fiscales de la entidad, ya que su propia posición implica el deber de conocerlas y asegurar su cumplimiento.⁴¹

4.1.2. Naturaleza del delito, ¿delito común o delito especial?

La determinación de la naturaleza del delito de defraudación tributaria como delito común (susceptible de ser cometido por cualquier sujeto) o como delito especial propio (cuya autoría queda reservada a quienes reúnan la cualificación que el tipo exige) constituye una cuestión dogmática relevante, pues de ello depende, qué formas de imputación pueden aplicarse al asesor fiscal.

El precepto emplea la fórmula genérica “el que”, sin concretar expresamente el sujeto activo. A partir de esta redacción, podría sostenerse que se trata de un delito común, en la medida en que la literalidad del tipo no limita el círculo de posibles autores y, por tanto, en principio cualquier persona podría llegar a defraudar a la Hacienda Pública.

Sin embargo, la postura doctrinal y jurisprudencial mayoritaria califica el delito de defraudación tributaria como delito especial propio⁴². El fundamento de esta calificación reside en que el tipo se construye sobre la infracción de un deber extrapenal tributario que recae exclusivamente sobre el obligado tributario, tal y como lo define la normativa tributaria. Como precisa MUÑOZ CONDE,

“Sujeto activo es el obligado tributariamente, es decir, el contribuyente como persona (física o jurídica) que realiza el hecho imponible del tributo; pero también tienen esta

⁴¹ BACIGALUPO, Op. cit.

⁴² LAPENA AZURMENDI pone de relieve que “Entre sus defensores se encuentra Martínez-Buján, Choclán Montalvo, Torres Cadavid y Ferré Olivé”.

cualidad los sustitutos y los responsables del tributo, los obligados a retener y los titulares del beneficio fiscal o de la devolución disfrutada indebidamente”.

La razón dogmática más sólida la proporciona el verbo “eludir”, que tiene una connotación estrictamente personal, de modo que solo quien está obligado al pago puede eludir su propia obligación, pues un tercero no puede eludir el pago de un tributo que grava a otra persona. Asimismo, el Tribunal Supremo ha reafirmado esta posición señalando que: “el delito fiscal es un delito especial propio, en la medida en que sólo pueden ser sujeto activo el obligado tributario, pero cabe la participación del *extraneus*”⁴³.

Dentro de la categoría del delito especial, la doctrina debate si nos hallamos ante un delito de infracción de deber, en cuyo caso la autoría se fundamenta en la vulneración del deber extrapenal que recae sobre el obligado tributario; o ante un delito de dominio, en el que lo determinante sería el control material sobre la situación de vulnerabilidad jurídico-penalmente relevante; o, como propone TORRES CADAVID, ante una posición mixta que combina ambos elementos, sosteniendo que la autoría requiere tanto la infracción del deber extrapenal como el dominio sobre el riesgo típico, lo que permite extender en casos concretos la responsabilidad al *extraneus* que materialmente controla la defraudación.

⁴³ STS de 6 de febrero de 2025, (rec. 5009/2022).

4.2. La intervención del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria

4.2.1. El asesor fiscal como autor del delito

Como se ha expuesto en el apartado 4.1.2, la calificación del artículo 305 CP como delito especial propio implica que el asesor fiscal, en su condición de *extraneus*, no puede, con carácter general, ser autor del delito de defraudación tributaria. La comisión directa del delito, por tanto, queda reservada al obligado tributario.

Ahora bien, esto no significa que el asesor quede automáticamente al margen de responsabilidad cuando su intervención en la defraudación es especialmente relevante. El propio ordenamiento penal prevé mecanismos que, en determinados supuestos, permiten atribuirle la condición de autor. En particular, resulta de aplicación la cláusula de “actuar en lugar de otro” recogida en el artículo 31 CP. El precepto permite, por tanto, extender la autoría, en el marco de los delitos especiales, a aquellos sujetos que actúan en nombre o representación de quien sí ostenta la cualificación exigida por el tipo.⁴⁴

Para que el asesor fiscal pueda ser imputado como autor al amparo de esta cláusula, la doctrina exige la concurrencia acumulativa de dos requisitos⁴⁵. La primera es la existencia de una delegación formal del deber, es decir, el asesor debe haber recibido un apoderamiento válido para actuar en nombre del obligado tributario ante la Administración, conforme a las reglas de los artículos 44 a 47 LGT, que regulan la representación legal, voluntaria y la de personas o entidades no residentes⁴⁶. Resulta relevante destacar, en este sentido, que en el ámbito tributario, la presentación de declaraciones no tiene la consideración de mero trámite, por lo que la representación no se presume y exige el correspondiente apoderamiento⁴⁷. El segundo requisito es que el asesor realice materialmente la conducta típica de defraudar, es decir, no basta con ostentar la condición de representante, sino que

⁴⁴ TORRES CADAVID señala que el art. 31 CP fue concebido para evitar lagunas de punibilidad en los delitos especiales, como sucede cuando existe un vínculo formal de representación entre el *intraneus* (obligado tributario) y el *extraneus* (asesor fiscal).

⁴⁵ Vid por todos, TORRES CADAVID, Op. cit.

⁴⁶ LAPÉÑA AZURMENDI, op. cit.

⁴⁷ STS de 2 de junio de 2001 (rec. 3659/1996), citada en MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, E.: *Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal*, REDUR, nº 13, 2015.

es necesario que ejecute las conductas nucleares de eludir el pago de tributos, obtener indebidamente devoluciones o disfrutar indebidamente de beneficios fiscales.

La cláusula del actuar en lugar de otro “permite exclusivamente la atribución (la transmisión) de los elementos personales del injusto especial a quienes no ostenten inicialmente las cualidades requeridas por el tipo, pero no sustituye de manera alguna los requisitos generales de la autoría”⁴⁸. En consecuencia, el asesor fiscal cuya actuación quede cubierta por el artículo 31 CP responderá como autor del delito de defraudación tributaria si actúa además materialmente como autor, es decir, no basta con ostentar la condición de representante, sino que es necesario que ejecute las conductas nucleares de eludir el pago de tributos, obtener indebidamente devoluciones o disfrutar indebidamente de beneficios fiscales⁴⁹. En caso contrario, responderá como partícipe o, si tampoco encaja su actuación con esta figura, quedará impune.

La doctrina distingue entre dos supuestos en los que recurriendo al art. 31 del CP el asesor fiscal representante puede responder como autor⁵⁰. En el primero de ellos, el asesor fiscal representante defrauda con desconocimiento del cliente, de manera que responde como autor inmediato y único cuando, actuando de manera autónoma y directa ante la Administración, contraviene el encargo del obligado tributario de cumplir idóneamente con sus obligaciones tributarias, diseña planes fraudulentos y lleva a cabo actos ejecutivos. El segundo de estos supuestos, deriva de la actuación conjunta entre ambos o de la inducción o ayuda del asesorado al asesor fiscal. En estos casos, en principio, TORRES CADAVID propone que el asesor fiscal responda como autor con base en la aplicación del art. 31 CP, mientras que el obligado tributario responderá como inductor, siempre que concurren los requisitos de esta figura.

4.2.2. El asesor fiscal como partícipe del delito

Como ha quedado expuesto, el asesor fiscal es ordinariamente un *extraneus* respecto del delito del art. 305 CP, por tanto, el ámbito natural de su responsabilidad penal es el de la

⁴⁸ TORRES CADAVID, op. cit.

⁴⁹ El art.28 del CP establece: “Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento”.

⁵⁰ Vid., en este sentido, MARTÍN DÉGANO, I, *La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria*, Carta Tributaria. Monografías, nº 1, CISS – La Ley, 2001.; TORRES CADAVID, op. cit.

participación en el delito cometido por el obligado tributario *intraneus*⁵¹. Como ha sintetizado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el delito fiscal “es un delito especial propio, en la medida en que sólo pueden ser sujeto activo el obligado tributario, pero cabe la participación del *extraneus*”⁵².

Toda forma de participación del asesor requiere, que la conducta del autor principal sea antijurídica y dolosa. La participación del asesor exige acreditar un doble dolo, el relativo al propio acto de participación y el dolo referido al delito que ha de ejecutar el autor principal⁵³. TORRES CADAVID advierte, adicionalmente, que en su opinión el dolo en estas formas de participación debe ser directo, no meramente eventual, con la finalidad de no hacer recaer sobre la profesión del asesor fiscal un excesivo deber de examen sobre las intenciones del obligado tributario.

Conviene destacar que, en la práctica, es frecuente que el contribuyente trate de desplazar la responsabilidad hacia el asesor fiscal, presentándolo como el verdadero responsable de la operativa defraudatoria con el objetivo de eludir su propia responsabilidad penal. Este planteamiento defensivo complica notablemente la tarea de determinar cuál ha sido realmente el papel del asesor en la elaboración y presentación de las declaraciones tributarias, obligando a los tribunales a analizar con especial detenimiento las circunstancias concretas de cada caso.

4.2.2.1. *La inducción*

La inducción (art. 28.a) CP) en palabras de MUÑOZ CONDE, “se caracteriza porque el inductor hace surgir en otra persona (inducido) la idea de cometer un delito”. En el caso objeto de estudio, la inducción requiere que la iniciativa para cometer el delito nazca del propio asesor, quien mediante una incitación directa, eficaz y anterior al hecho provoca en el obligado tributario la resolución de defraudar⁵⁴. La participación del asesor se queda en la inducción, sin realizar ninguna otra aportación al desarrollo posterior de esa operación,

⁵¹ GARCÍA ARÁN, M., MUÑOZ CONDE, F: *Parte general*, 11.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2022. Definen la participación como “la cooperación dolosa en un delito doloso ajeno”, subrayando asimismo que “la participación es accesoria; la autoría, principal”.

⁵² STS 92/2025, de 6 de febrero de 2025, (ECLI:ES:TS:2025:581).

⁵³ Vease Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia 95/2002, de 19 de abril de 2002, citada en MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, Op. cit.

⁵⁴ CUERDA MARTÍN, M.: *Aspectos generales del delito de defraudación a la Hacienda Pública*, La Ley Digital, 2022.

existirán complicaciones para inculparle por la dificultad de la prueba, por los que son pocos los pronunciamientos en este sentido⁵⁵.

4.2.2.2. *La cooperación necesaria*

La cooperación necesaria del art. 28.b) CP, definida como la aportación de “un acto sin el cual no se hubiera cometido” el delito, constituye el título de imputación más frecuente en los pronunciamientos judiciales relativos a asesores fiscales, tanto del Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional, como se analizará en más detalle en la sección 4.4.1.⁵⁶

Su fundamento teórico descansa en la teoría de los bienes escasos. Fue precisamente esta última teoría la que empleó el Tribunal Supremo en la STS 1231/1999, de 26 de julio, que inauguró la jurisprudencia condenatoria del asesor como cooperador necesario y continúa siendo un punto de referencia fundamental. Concretamente, señala que: “su profesión de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas, 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” del asesor.

A diferencia de la Autoría, en la participación del asesor fiscal en el delito comprendido en el art. 305 del CP no se requiere que el asesor actúe como representante. Se pueden dar otros supuestos o actuación en las que sea participe. En el ámbito del consejo el asesor podrá responder como cooperador necesario cuando conozca que su cliente confía de tal manera en él que solo con su intervención y siguiendo en detalle su consejo llevará a cabo la conducta, de modo que tiene en sus manos el “no” de la ejecución típica. Asimismo, BERTRÁN GIRÓN apunta que el criterio de la cooperación necesaria puede apreciarse también cuando el asesor ha aconsejado sobre la forma de tributación al tiempo de presentarse la declaración, sin necesidad de que él mismo la elabore o presente, siempre que ese consejo haya sido determinante para la concreta modalidad de elusión adoptada. En el ámbito del diseño de operaciones, la cooperación necesaria puede apreciarse cuando el asesor diseña y pone en marcha estructuras transaccionales de alta complejidad técnica.

⁵⁵ MARTÍN DÉGANO, Isidoro, op. cit.

⁵⁶ Vease desde STS de 26 de julio de 1999 (rec. 2491/1998) hasta STS de 11 de marzo de 2014 (rec. 1132/2013), de 21 de diciembre de 2016 (rec. 525/2016), de 21 de enero de 2020 (rec. 1495/2018) o de 24 de febrero de 2021 (rec. 1951/2019) entre otras.

4.2.2.3. *La complicidad*

La complicidad es un concepto residual: quien coopera a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos de carácter auxiliar, secundario o accesorio, sin cuya aportación el delito podría igualmente haberse cometido. El Tribunal Supremo ha señalado, en la STS de 14 de junio de 2018 (rec. 103/2017), que “lo decisivo para deslindar la cooperación necesaria de la complicidad es la importancia de la aportación en la ejecución del plan del autor o autores; la complicidad requiere una participación meramente accesorio, no esencial, que se ha interpretado en términos de prescindibilidad concreta o relacionada con el caso enjuiciado”. En la práctica, son muy escasas las sentencias que hayan apreciado la complicidad del asesor fiscal, ya que los tribunales suelen optar entre la cooperación necesaria, cuando la participación está claramente acreditada, o la absolución, cuando no lo está.⁵⁷

4.2.2.4. *La atenuación del artículo 65.3 CP*

El artículo 65.3 CP prevé que los tribunales podrán imponer la pena inferior en grado al inductor o al cooperador necesario *extraneus*. La previsión es facultativa, no de aplicación automática, es decir, opera atendiendo a las circunstancias concretas del caso, en especial a la intensidad real de la aportación al injusto. La jurisprudencia la ha configurado como una potestad del juez que debe ejercerse en función de las circunstancias concretas, particularmente de la intensidad de la aportación del cooperador al injusto del autor⁵⁸. Esto genera una tensión interna difícil de resolver, ya que cuando la condena del asesor se fundamenta precisamente en la esencialidad e insostituibilidad de sus conocimientos técnicos, invocar acto seguido la menor intensidad de su contribución para justificar la reducción resulta inconsistente.

4.2.2.5. *Los actos neutrales*

El análisis de la responsabilidad penal del asesor partícipe no puede prescindir de la doctrina de los actos neutrales, que constituye el principal mecanismo delimitador entre la conducta penalmente relevante y el ejercicio lícito de la profesión a efectos penales.

⁵⁷ BERTRÁN GIRÓN, F.: “Autoría y participación en el delito fiscal. Eventual responsabilidad del asesor fiscal”, *Revista Contable*, nº 58, 2017 (LA LEY 10080/2017).

⁵⁸ SAN de 15 de noviembre de 2016 (rec. 3/2016).

La STS de 14 de junio de 2018 (rec. 103/2017), los define como aquellos “actos cotidianos que, siendo socialmente adecuados, que por regla general no son típicos”, de modo que, con independencia del resultado producido, no generan un riesgo jurídicamente desaprobado para ningún bien jurídico digno de protección penal⁵⁹. Asimismo, la STS de 1 de febrero de 2007 (rec. 1424/2006) ayuda a precisar cuándo se supera ese ámbito de neutralidad, señalando que la actuación pasa a tener relevancia penal cuando deja de ser una intervención profesional ordinaria y se integra en la dinámica delictiva, ya sea porque favorece de forma consciente el plan del autor, porque muestra una conexión clara con este o porque incrementa el riesgo de comisión del delito más allá de lo socialmente aceptable.

A partir de aquí, la doctrina no ha ofrecido una respuesta unívoca. Un sector doctrinal opta por una solución subjetiva⁶⁰. Desde esta fundamentación de los actos neutros si el verdadero propósito del asesor era contribuir a la defraudación tributaria de su cliente, es decir, si el acto aparentemente neutral fue ejecutado con conocimiento de la situación ilícita y con voluntad de favorecerla, la conducta deja de ser neutral para pasar a ser típica⁶¹.

Frente a ello, otra parte de la doctrina propone un criterio objetivo, centrado en la naturaleza de la actuación. Así, para determinar si la conducta es punible, debe analizarse si el asesor ha actuado conforme a la *lex artis* y a los estándares propios de la profesión. En esta línea, GÓMEZ MARTÍN sostiene que, “la conducta del asesor deberá ser calificada como un comportamiento neutral atípico, con independencia de si tiene o no conocimiento de que sus consejos van a ser utilizados para la comisión de un delito fiscal”.⁶²

Por último, existen posiciones intermedias, como la defendida por TORRES CADAVID, que combinan ambos enfoques, aunque otorgando un mayor peso al elemento subjetivo. Según esta autora, es necesario valorar, por un lado, si la actuación del asesor contribuye objetivamente a facilitar la conducta delictiva y, por otro, si su intervención merece un reproche penal por adaptarse de forma específica a la estrategia fraudulenta del obligado tributario.⁶³

⁵⁹ STS de 14 de junio de 2018 (rec. 103/2017).

⁶⁰ BAUZÁ SERRA, N.: “La responsabilidad penal del asesor fiscal en los delitos de defraudación tributaria”, *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, nº 73, 2024.

⁶¹ CUERDA MARTÍN, M.: Op. cit.

⁶² GÓMEZ MARTÍN, Víctor: “La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos”, *La Ley Penal*, nº 73, Wolters Kluwer, 2010; GÓMEZ MARTÍN, Op. cit.

⁶³ BAUZÁ SERRA, Op. cit.; TORRES CADAVID, Op. cit.

4.3. La responsabilidad civil del asesor fiscal derivada del delito

La condena del asesor fiscal como cooperador necesario o cómplice del delito del artículo 305 CP no agota sus consecuencias en la pena privativa de libertad y la multa. Conforme al artículo 116 CP, la responsabilidad civil ex delicto se extiende solidariamente al asesor partícipe, y constituye el principal punto de proyección de la dimensión tributaria sobre el orden penal.

El artículo 305.7 CP, dispone que dicha responsabilidad civil comprende el importe de la deuda tributaria no liquidada por prescripción u otra causa legal, incluidos los intereses de demora. La remisión al concepto de deuda tributaria del artículo 58 LGT determina que el contenido patrimonial de la condena trascienda la cuota defraudada y abarque magnitudes accesorias propias del régimen tributario. Como advierte ZUGALDÍA ESPINAR, ello implica que la responsabilidad civil del delito fiscal supere conceptualmente el de cuota tributaria del artículo 305.2 CP, articulándose en torno al de deuda tributaria, con solidaridad entre autores y subsidiariedad respecto del cómplice.⁶⁴

Este mismo autor también pone de relieve algunos problemas técnicos de esta regulación, especialmente en relación con la prescripción. Así, el artículo 305.7 CP permite exigir la deuda a efectos de responsabilidad civil incluso cuando, desde el punto de vista tributario, dicha deuda ya estaría prescrita. Esto genera cierta tensión, ya que, en sentido estricto, si la deuda ha prescrito, no debería existir jurídicamente como tal, lo que evidencia las dificultades de encajar esta previsión penal dentro de las categorías propias del Derecho tributario.⁶⁵

La proyección sobre el asesor fiscal es directa: la solidaridad del artículo 116.2 CP lo coloca frente a la Hacienda Pública en una posición equivalente a la del obligado tributario, pese a no serlo conforme a la normativa tributaria.

⁶⁴ ZUGALDÍA ESPINAR, Op.cit.

⁶⁵ Idem.

4.4. Análisis jurisprudencial

4.4.1. El asesor fiscal como cooperador necesario y la consolidación del *extraneus* en el delito especial propio

La jurisprudencia del período examinado ha consolidado la calificación del delito de defraudación tributaria como delito especial propio en el que el *extraneus* puede responder como partícipe, especialmente como cooperador necesario del artículo 28.b) CP. La reciente STS de 6 de febrero de 2025 (rec. 92/2025) sintetiza esta doctrina al afirmar que “el delito fiscal es un delito especial propio [...] pero cabe la participación del *extraneus* [...] y es factible que una persona distinta del sujeto activo pueda ser sancionada como cooperador necesario”.

En esta línea, puede ser condenado el asesor que no se limita a aconsejar, sino que diseña, articula y pone en marcha una estructura societaria opaca sin la cual la defraudación difícilmente hubiera podido llevarse a cabo. La SAN de 15 de noviembre de 2016 (rec. 3/2016) condenó como cooperador necesario al asesor que “planificó la operación, intervino en la constitución de las sociedades [...] camuflado bajo la cobertura de un préstamo entre sociedades vinculadas, para generar una falsa apariencia de intereses que la sociedad española se desgravó como gasto financiero”. La SAP de Pontevedra de 4 de febrero de 2016 (recurso 11/2016) recoge que: “la responsabilidad criminal del asesor tributario dependerá en gran medida de la naturaleza y características del fraude fiscal cometido; su concreta intervención [...] puede consistir en diseñar o planificar su ejecución, en materializar esta última y/o colaborar en la misma, siempre con el necesario dolo, y existirá cooperación necesaria cuando su intervención resulte imprescindible para la comisión del delito, o al menos de considerable trascendencia, idoneidad y eficacia en la defraudación”.

No obstante, el análisis de la jurisprudencia revela una tendencia clara: no se aprecian, con carácter general, supuestos en los que el asesor fiscal sea condenado como autor cuando actúa estrictamente en su condición de profesional al servicio de un obligado tributario, esto es, como representante o colaborador externo en la gestión fiscal. En tales casos, su responsabilidad se reconduce de forma sistemática a formas de participación, singularmente la cooperación necesaria. Por el contrario, los escasos supuestos en los que se aproxima a posiciones de autoría suelen coincidir con escenarios en los que el asesor desborda su

función típica y asume el control efectivo de la operativa defraudatoria, mediante la creación y gestión de sociedades instrumentales o entramados societarios propios. Así ocurre, por ejemplo, en la STS de 21 de diciembre de 2016 (rec. 525/2016), en la que la condena no se fundamenta en su mera condición de asesor, sino en su actuación como administrador y responsable de una estructura societaria vinculada a su despacho, utilizada de forma sistemática para la ocultación de bases imponibles. En estos casos, el asesor deja de operar como un *extraneus* y pasa a situarse en una posición funcionalmente equiparable a la del autor del delito. Un fenómeno similar se observa en el denominado caso Nummaria, que será objeto de análisis específico más adelante en el apartado 4.4.6. Con todo, esto no excluye, desde una perspectiva dogmática —como se ha visto en el apartado 4.2.1—, la posibilidad de apreciar coautoría o autoría mediata cuando el asesor ostente el dominio funcional del hecho, si bien tales supuestos no constituyen la pauta dominante en la jurisprudencia analizada.

4.4.2. El estrecho margen de la complicidad y la exigencia probatoria del doble dolo

La STS de 14 de junio de 2018 (rec. 103/2017) subraya la importancia de diferenciar entre cooperación necesaria y complicidad, atendiendo al carácter indispensable o no de la aportación. Esta distinción resulta clave en el ámbito del asesoramiento fiscal, donde la intervención puede oscilar desde la mera asistencia técnica hasta la creación del entramado defraudatorio.

En la práctica, esta frontera se traduce en una casi inexistencia de condenas por complicidad al amparo del artículo 29 CP, debido a la dificultad de identificar aportaciones que sean verdaderamente accesorias dentro de la mecánica del fraude fiscal.

La STS de 4 de marzo de 2021 (rec. 1868/2019) constituye una excepción en la que confirma la condena como cómplice de quien intervino en la apertura de una cuenta y en la canalización del IVA defraudado, rechazando expresamente la aplicación del artículo 65.2 CP por reservarse al cooperador necesario.

Allí donde la complicidad no se acredita, la respuesta jurisprudencial es la absolución, no la reconducción al título más grave, como se aprecia en la SAN de 4 de julio de 2025 (rec. 14/2021), en la que se absuelve a los responsables de los departamentos fiscal, contable y

jurídico del despacho Nummaria al no acreditarse el “doble dolo” exigido por la STS de 27 de septiembre de 2016 (rec. 39/2016), esto es, “que el sujeto conozca el propósito criminal del autor y que su voluntad se oriente a contribuir con sus propios actos de un modo consciente a la realización de aquél”.

4.4.3. La doctrina de los actos neutrales: del ejercicio profesional adecuado al riesgo jurídicamente desaprobado

La SAN de 4 de julio de 2025 (rec. 14/2021) ofrece una aplicación explícita de esta doctrina, que delimita en sentido positivo el puerto seguro del asesor —el asesoramiento jurídico consistente en “actos neutros ajenos a la dinámica de la comisión de los delitos tributarios” y la “mera información sobre la normativa tributaria”— y, por contraste, considera cooperador necesario a quien va “más allá del riesgo permitido” porque “no solamente realiza recomendaciones o consejos [...] de forma determinante sobre la voluntad del contribuyente, sino que también participa activamente en la aportación del entramado societario para la maquinación fraudulenta”, adquiriendo “auténtico protagonismo en los episodios clave” de la operación. De este modo, la sentencia desplaza la doctrina hacia un criterio mixto, próximo al defendido por TORRES CADAVID, que combina una dimensión objetiva vinculada a la adecuación a la *lex artis* con otra subjetiva, centrada en la integración de la conducta en el plan defraudatorio.

El análisis de los distintos casos confirma que la línea divisoria se sitúa, en gran medida, en el grado de implicación del asesor en el diseño de la estructura defraudatoria. La SAN de 15 de noviembre de 2016 (rec. 3/2016) condena al asesor que “planificó la operación” e intervino en la constitución de las sociedades instrumentales, considerando que “la aportación del asesor fiscal es imprescindible”. La SAP de Pontevedra de 4 de febrero de 2016 (recurso 11/2016) lo expresa con claridad al señalar que la intervención del asesor “consiste en diseñar o planificar” la ejecución, en “materializarla” o en “colaborar” en ella, siempre con dolo. La STS de 21 de diciembre de 2016 (rec. 525/2016) extrema este enfoque al condenar al letrado que ofrecía habitualmente, mediante publicidad expresa en internet, esquemas de “pantallas” con sociedades en paraísos fiscales, pues la oferta organizada de servicios de ocultación trasciende manifiestamente el riesgo permitido.

4.4.4. La doctrina de la ignorancia deliberada y el dolo eventual del *extraneus*

En el caso Messi, los acusados trataron de trasladar la responsabilidad a sus asesores fiscales, alegando que habían dejado en sus manos toda la gestión tributaria y que desconocían la ilicitud de las operaciones. Sin embargo, el desarrollo del procedimiento pone de relieve una cierta disfunción, ya que los asesores no llegaron a ser enjuiciados, pese a su aparente intervención en la operativa. De hecho, el propio Tribunal Supremo muestra cierta sorpresa ante esta circunstancia. Este planteamiento se repite en otros muchos casos en los que los contribuyentes alegan un desconocimiento total de sus obligaciones fiscales, lo que ha llevado a la jurisprudencia a reforzar la llamada doctrina de la ignorancia deliberada como criterio para apreciar la existencia de dolo.

Desde una perspectiva dogmática, cuando el autor desconoce alguno de los elementos del tipo, cabría plantear la existencia de un error de tipo (art. 14.1 CP) o de un error de prohibición (art. 14.3 CP), los cuales, de ser invencibles, excluirían la responsabilidad penal. En este contexto, cuando el sujeto no realiza ningún esfuerzo por informarse o verificar dichas obligaciones, el Tribunal Supremo opta por reconducir el supuesto a la ignorancia deliberada, en lugar de admitir un error exculpante. Esta doctrina, vinculada al dolo eventual, exige acreditar que el sujeto pudo conocer la ilicitud y, pese a ello, decidió mantenerse conscientemente al margen. Esta doctrina, consolidada en el ámbito del delito fiscal a partir de la STS de 30 de septiembre de 2010 (rec. 223/2010), permite apreciar dolo eventual en aquellos casos en los que el sujeto pudo haber conocido sus obligaciones y, pese a ello, decide mantenerse conscientemente al margen. Su aplicación resulta especialmente relevante en el ámbito societario, donde el administrador o representante no puede ampararse en el desconocimiento de las obligaciones fiscales de la entidad, ya que su propia posición implica el deber de conocerlas y asegurar su cumplimiento. STS de 5 de octubre de 2015, (rec. 327/2015) la aplica al administrador que entrega facturas falsas al asesor encargado de la contabilidad: “¿Qué cabe esperar si todas las facturas se entregan al asesor encargado de los aspectos contables y tributarios?. Lógicamente que incluirá las facturas falsas [...]”; el Tribunal Supremo casa la absolución de instancia y reitera que “quien declara conscientemente mal o torticeramente los datos que han de servir de liquidación del impuesto, comete el delito”.

Así, la STS de 11 de marzo de 2021 (rec. 91/2019) subraya que no basta con la mera desidia o falta de diligencia, sino que es necesario que el sujeto “prefiera no comprobarlo” porque se representaba la posibilidad de estar incurriendo en una conducta defraudatoria.

La aplicación de esta doctrina resulta especialmente relevante en el ámbito societario. En efecto, el administrador o representante no puede ampararse en el desconocimiento de las obligaciones fiscales de la entidad, dado que su propia posición implica un deber de conocimiento y control. En este sentido, la SAN de 7 de diciembre de 2022 (rec.678/2019) ha señalado que no puede eximirse de responsabilidad a quien “es conocedor o tiene la obligación legal de conocer su obligación de tributar”, sin que pueda trasladarla al asesor fiscal.

4.4.5. El principio de accesoriedad y breve referencia al caso terra mítica

La participación del asesor fiscal está sometida al principio de accesoriedad, según el cual no hay partícipe sin un hecho principal. La jurisprudencia, no obstante, no exige una accesoriedad máxima, sino que aplica de forma consolidada la denominada accesoriedad media o limitada. Es decir, basta con que el hecho del autor sea típico y antijurídico, con independencia de que concurra o no su culpabilidad o de que la pena se vea excluida por causas estrictamente personales. Esta construcción es decisiva en este ámbito, pues permite condenar al asesor cooperador necesario aun cuando el obligado tributario quede al margen de la respuesta penal por motivos que no afectan a la antijuridicidad del hecho.

Así, la STS de 15 de enero de 2019 (rec. 1385/2016) (caso Terra Mítica), constituye la formulación más clara de esta doctrina en el delito fiscal. Frente a la alegación de que el cooperador no podía responder por un “delito inexistente” —al haber fallecido durante la instrucción el representante legal de la sociedad obligada ECYSER y haber prescrito posteriormente las liquidaciones tributarias en sede administrativa—, el Tribunal Supremo confirma la condena recordando que “la accesoriedad exige que exista un hecho típico y antijurídico del autor para poder condenar al partícipe [...] pero en absoluto una condena del mismo”. La extinción de la responsabilidad penal por fallecimiento “sólo tiene eficacia en cuanto a la persona del fallecido”, y la accesoriedad “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”. A ello añade dos precisiones de notable trascendencia: el cooperador no necesita haber aportado individualmente una contribución

que, por sí misma, alcance el umbral típico de los 120.000 euros, pues “participa en un hecho ajeno” y basta con una aportación relevante a la defraudación global; y la prescripción tributaria sobrevenida de la deuda no genera atipicidad penal, dado que la tipicidad se aprecia en el momento de la consumación. El propio caso resulta además ilustrativo, ya que el gestor condenado no responde por un asesoramiento técnico neutral, sino por una intervención plenamente integrada en la mecánica defraudatoria al actuar como administrador de derecho de las sociedades que emitían la facturación mendaz. Todo ello confirma que la accesoriedad limitada no elimina la exigencia del “doble dolo” ni la necesidad de que exista un riesgo jurídicamente desaprobado, pero sí evita que la situación procesal del obligado tributario actúe como un escudo automático para el asesor.

Esto se ve consolidada también en la SAN de 3 Mar. 2025 (Rec. 100/2025) que afirma que “no es cierto que el delito fiscal pueda cometerse únicamente por el obligado tributario” y remete a sentencias anteriores con pronunciamientos similares como la STS 539/2003 de 30 de abril y la STS 494/2015 de 18 de junio.

4.4.6. Breve referencia al caso nummaria

La reciente sentencia SAN de 4 de julio de 2025 (rec. 14/2021) constituye, hasta la fecha, el pronunciamiento de mayor impacto sobre la responsabilidad penal del asesor fiscal. El titular del despacho fue condenado a una pena conjunta de ochenta años de prisión —treinta y dos por delitos propios, derivados de la utilización de un entramado de más de veintidós sociedades para ocultar los rendimientos de su actividad profesional, y cuarenta y ocho como cooperador necesario de los delitos de defraudación tributaria de sus clientes—.

La sentencia recoge y sintetiza varias de las líneas jurisprudenciales analizadas. Por un lado, confirma la naturaleza de delito especial propio y la posibilidad de imputar al *extraneus* como cooperador necesario. Por otro, aplica de forma restrictiva la doctrina de los actos neutrales, situando el límite de la punibilidad en aquellos casos en los que el sujeto ha tenido un “auténtico protagonismo” en la ideación y ejecución del fraude.

Además, deniega la atenuación del artículo 65.3 CP “por la gran importancia causal de los actos de cooperación necesaria realizados”, con el resultado de que la pena del cooperador llega a cuadruplicar la del autor en algunos delitos. En sentido contrario, la sentencia

absuelve a los responsables de los departamentos fiscal, contable y jurídico por no haberse acreditado el doble dolo exigido.

5. CONCLUSIONES

Primera.— El régimen español de responsabilidad del asesor fiscal presenta un problema de fondo difícil de obviar a efectos del análisis realizado —esto es, la ausencia de un estatuto jurídico propio—. Pues, a pesar de desenvolverse en un ámbito técnico especialmente complejo, la profesión no cuenta con una regulación oficial que establezca requisitos de acceso, ni exige colegiación obligatoria o una titulación específica. A ello, se suma la inexistencia de un concepto jurídico de asesor fiscal, lo que obliga a identificar esta figura desde una perspectiva esencialmente sociológica y funcional, atendiendo a su actividad antes que a una definición legal. Además, las escasas referencias normativas existentes (arts. 46.1, 142.3 y 232.4 LGT, 112.7 RGAT y 53.1.g LPACAP) tienen un carácter meramente instrumental, lo que obliga a reconstruir la *lex artis ad hoc* por analogía con el estatuto de la abogacía, generando una notable inseguridad jurídica tanto para el cliente como para el propio profesional.

Segunda.— La actuación del asesor fiscal se encuadra desde la economía de opción lícita —avalada por la STC 120/2005 y penalmente irrelevante— hasta la defraudación manifiesta, atravesando una zona gris de planificación fiscal agresiva. En este contexto, la Recomendación 2012/772/UE y la Directiva (UE) 2018/822 (DAC6) imponen a los intermediarios fiscales determinadas obligaciones de comunicación incluso cuando la conducta no es formalmente ilícita. De este modo, la responsabilidad del asesor no se limita a los supuestos de infracción clara, sino que también puede activarse en esa zona intermedia cuando su conocimiento técnico se pone al servicio de estructuras que, aun siendo formalmente legales, resultan contrarias al espíritu de la norma.

Tercera.— El contenido de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT —principal mecanismo de imputación tributaria al asesor— presenta una naturaleza claramente híbrida, en la que conviven su función de garantía del crédito público (naturaleza tributaria) y una dimensión materialmente sancionadora. Esta calificación, iniciada por la STC 76/1990, ha sido reiterada en pronunciamientos como las SSTs de 20 de septiembre de 2016 (rec. 3521/2015), 17 de septiembre de 2020 (rec. 325/2019) y 25 de marzo de 2021 (rec. 2983/2019), y avalada por la STS de 7 de febrero de 2023 (rec. 109/2021), que rechazó expresamente la pretensión del Abogado del Estado de revisar este criterio. De ello se desprenden la exigencia del elemento subjetivo de culpabilidad y la sujeción al conjunto de

garantías propias de la potestad sancionadora ex artículo 178 LGT para ser atribuido el contenido sancionador de dicha responsabilidad.

Cuarta.— La extensión de la sanción del obligado principal al asesor responsable sigue planteando una tensión difícil de encajar con el principio de personalidad de la pena. Pues, la LGT no regula la coautoría ni las formas de participación en el ilícito, de modo que en lugar de imponer al asesor una sanción autónoma proporcional a su grado de participación, lo convierte responsable solidario de la totalidad de la sanción. El régimen tributario aplica así una lógica civil/tributaria a una materia que, por su contenido punitivo, exigiría una graduación propia del Derecho sancionador. Las consecuencias prácticas de esta opción legislativa son llamativas. Existe una única sanción y el pago realizado por uno de los obligados extingue la deuda frente al otro, lo que permite que quien soporta materialmente el reproche no coincida con el infractor principal. Una solución coherente pasaría por que la LGT incorporase un régimen específico de participación capaz de graduar la sanción según el papel real desempeñado por cada interviniente tal y como reclama la doctrina.

Quinta.— El procedimiento de derivación de la responsabilidad de los artículos 174 a 176 LGT tiene una naturaleza híbrida. Por un lado, la declaración de que un sujeto responde del pago de la deuda tributaria del obligado principal; y por otro, la constatación de que ese mismo sujeto ha intervenido en la comisión de la infracción y debe asumir la sanción derivada de ella. Esta dualidad plantea una dificultad estructural, consistente en encajar un contenido sancionador dentro de un procedimiento que, formalmente, pertenece al ámbito recaudatorio y carece de naturaleza sancionadora propia. Sin embargo, la jurisprudencia más reciente ha reforzado la dimensión garantista del procedimiento. Concretamente, las STS de 23 de septiembre de 2020 (rec. 2839/2019) y de 16 de mayo de 2024 (rec.8393/2022) han calificado el artículo 174.5 LGT como auténtica norma de garantía del derecho de defensa.

Sexta.— La consideración del delito de defraudación tributaria como un delito especial propio es clave para entender cómo se articula la responsabilidad penal del asesor fiscal. Reservada la autoría al obligado tributario, la STS de 6 de febrero de 2025 (rec. 92/2025) confirma que cabe la participación del *extraneus*, siendo factible su sanción como cooperador necesario. En este sentido, el asesor fiscal solo puede responder como autor por la vía excepcional de la cláusula del actuar en lugar de otro del artículo 31 CP, que exige la

conurrencia acumulativa de una delegación formal del deber tributario y la ejecución material de la conducta nuclear de defraudar.

Séptima.— La cooperación necesaria del artículo 28.b) CP se ha consolidado como el título de imputación dominante en la jurisprudencia condenatoria del asesor fiscal. Desde la pionera STS de 26 de julio de 1999 (rec. 2491/1998) hasta la reciente SAN de 4 de julio de 2025 (rec. 14/2021) (caso Nummaria), los pronunciamientos giran en torno a la idea de que los conocimientos técnicos del profesional, cuando resultan imprescindibles para la articulación del fraude, configuran una contribución sin la que el delito no habría podido cometerse. Además, la condena penal no se agota en la pena, pues lleva asociada la responsabilidad civil ex delicto del artículo 305.7 CP, que comprende la propia deuda tributaria y sus intereses de demora, articulándose así una proyección tributaria del proceso penal. Por el contrario, la complicidad ostenta un papel marginal. En la práctica, la frontera entre ambas figuras se resuelve de forma bastante clara: o se aprecia cooperación necesaria, cuando la intervención del asesor es clave, o se absuelve por falta de prueba del doble dolo.

Octava.— La doctrina de los actos neutrales —definida en la STS de 14 de junio de 2018 (rec. 103/2017)— constituye un relevante criterio delimitador entre el ejercicio profesional lícito y la conducta penalmente típica, si bien su contenido sigue siendo objeto de debate dogmático entre posiciones subjetivas, objetivas y mixtas. La jurisprudencia analizada parece inclinarse, sin formular una toma de posición teórica explícita, por un criterio mixto, según el que es necesario valorar, por un lado, i la actuación del asesor contribuye objetivamente a facilitar la conducta delictiva y, por otro, si su intervención resulta merecedora de reproche penal por su adaptación concreta al plan defraudatorio del obligado tributario.

Novena.— La doctrina de la ignorancia deliberada y la accesoriedad limitada operan como instrumentos jurisprudenciales que amplían las posibilidades de imputación. La primera, consolidada desde la STS de 30 de septiembre de 2010 (rec. 223/2010) y reiterada en las STS de 5 de octubre de 2015, (rec. 327/2015) y de 11 de marzo de 2021 (rec. 91/2019), permite apreciar dolo eventual cuando el sujeto “prefiere no saber”. La STS de 15 de enero de 2019 (rec. 1385/2016) (caso Terra Mítica), por su parte, consagra la accesoriedad limitada en el delito fiscal, según la cual, basta con un hecho típico y antijurídico del autor para condenar al cooperador, aun cuando el obligado tributario haya quedado fuera del proceso por fallecimiento o prescripción tributaria sobrevenida.

Décima.— La articulación entre la responsabilidad tributaria y la penal exige distinguir con nitidez los ámbitos del artículo 42.1.a) y del artículo 258 LGT. Cuando la cuota defraudada supera los 120.000 euros y concurren los elementos del artículo 305 CP, el artículo 258 LGT habilita la derivación de responsabilidad sobre la liquidación tributaria vinculada al delito sin extenderla a la sanción, lo que resulta coherente con la reserva de la respuesta punitiva al orden penal y con el principio de personalidad de la pena.

Undécima.— El análisis de la jurisprudencia del periodo 2015–2025 permite apreciar una tendencia clara hacia una mayor severidad en la imputación al asesor fiscal. Esta evolución se refleja de forma especialmente significativa en la SAN de 4 de julio de 2025 (rec. 14/2021) (caso Nummaria), en la que se impone al titular del despacho una pena conjunta de ochenta años de prisión —cuarenta y ocho de ellos como cooperador necesario— y se rechaza la atenuación del artículo 65.3 CP por la relevancia de su intervención en el fraude. Este tipo de resultados pone de manifiesto una cierta paradoja: en algunos casos, la pena del cooperador puede llegar a superar ampliamente la del propio autor.

Duodécima.— De lo anterior se desprende la conveniencia de avanzar hacia una regulación específica de la profesión de asesor fiscal que establezca criterios claros sobre el acceso, el ejercicio y el régimen de responsabilidad. La creciente complejidad del sistema tributario, la sofisticación de las estructuras de planificación, la incorporación de obligaciones europeas como las derivadas de la DAC6 y la evolución de la jurisprudencia ponen de manifiesto las limitaciones del marco actual. En ausencia de una regulación más definida, la delimitación de la responsabilidad del asesor fiscal seguirá dependiendo en gran medida del análisis caso por caso por parte de los tribunales, con el consiguiente impacto en la seguridad jurídica tanto para los profesionales como para los contribuyentes.

6. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS REFERENCIAS

ADAME MARTÍNEZ, Francisco: “Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 100, AEDAF.

BACIGALUPO, Silvina: *Claves prácticas: Delitos contra la Hacienda Pública*, Lefebvre, 2026.

BAUZÁ SERRA, Noelia: “La responsabilidad penal del asesor fiscal en los delitos de defraudación tributaria”, *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, nº 73, 2024.

BERTRÁN GIRÓN, Fernando: “Autoría y participación en el delito fiscal. Eventual responsabilidad del asesor fiscal”, *Revista Contable*, nº 58, Wolters Kluwer, 2017.

CALVO VERGEZ, Juan: *La responsabilidad tributaria solidaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *GPS Fiscal*, Tirant lo Blanch, 2025.

CUERDA MARTÍN, Mónica de la: *Aspectos generales del delito de defraudación a la Hacienda Pública*, La Ley Digital, 2022.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio: “El asesor fiscal: una breve reflexión”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 100, AEDAF.

FERNÁNDEZ BAUTISTA, S. et al.: *Comentarios al Código Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel (dir.) / CÁMARA BARROSO, María del Carmen (coord.): *Responsabilidad profesional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

GARCÍA ARÁN, Mercedes, MUÑOZ CONDE, Francisco.: *Derecho penal. Parte general*, 11.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.

GÓMEZ MARTÍN, Víctor: “La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos”, *La Ley Penal*, nº 73, Wolters Kluwer, 2010.

GÓMEZ REQUENA, José Ángel: “El asesor fiscal en el cumplimiento cooperativo: representación y últimas tendencias para limitar su responsabilidad”, *Forum Fiscal*, nº 264, La Ley, 2020.

GONZÁLEZ ORTIZ, Diego: “La responsabilidad por infracción y el principio de personalidad de la pena: A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2009”, *Tribuna Fiscal*, núm. 233, marzo 2010.

GUIMERA ORERO, Beatriz: “La exigencia de las sanciones del deudor principal al responsable tributario”. *Editorial Tirant Lo Blanch*, 31 de marzo de 2026.

LAPEÑA AZURMENDI, Javier: “A vueltas con la responsabilidad penal del asesor fiscal”, *Diario La Ley*, nº 10792, 2025.

LUQUE DELGADO, Eduardo: “El asesor fiscal ante las dificultades en la defensa de las pretensiones de los contribuyentes: la dilación de los procedimientos en general y la limitación del acceso a la casación”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 100, AEDAF.

MARTÍN DÉGANO, Isidoro: “La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria”, *Carta Tributaria. Monografías*, nº 1, CISS – La Ley, 2001.

MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, Erik: “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, *Revista Electrónica de Derecho de la Universidad de La Rioja (REDUR)*, nº 13, 2015.

MERCHÁN GONZÁLEZ, Amaya: “La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, *Revista de Jurisprudencia El Derecho*, nº 34, 24 de febrero de 2022.

MUÑOZ CONDE, Francisco: *Derecho Penal. Parte especial*, 25.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2023.

OROZCO CALVO, A. K. V. / GRANADOS ATLACO, M. A.: *Derecho penal: parte general*, Editorial de la Escuela de Estudios Jurídicos y Fiscales Cisneros Rico, 2020.

PRÓSPER ALMAGRO, Ana B.: *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.

ROMERO PLAZA, Cristina / SERANTES PEÑA, Fernando: “La responsabilidad tributaria del asesor fiscal”, en *Responsables y responsabilidad tributaria*, 3.^a ed., CISS – La Ley, 2023.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios”, *Quincena Fiscal*, nº 12, Aranzadi, 2020.

TORRES CADAVID, Natalia: *La responsabilidad penal del asesor fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

TORRES CADAVID, Natalia: “La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la cláusula del actuar en lugar de otro”, *Nuevo Foro Penal*, vol. 14, nº 90, 2018.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Antonio: “Responsables tributarios solidarios”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vols. I y II, Aranzadi, 2008.

ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel: *Derecho penal económico y de la empresa*, Ediciones Olejnik, 2018.

Legislación y jurisprudencia utilizada

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE, 302 (2003).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, BOE, 281 (1995).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, BOE, 182 (2007).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-15984>

Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo

Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo

Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril

STS de 6 de febrero de 2025 (rec. 92/2025)

STS de 16 de mayo de 2024 (rec.8393/2022)

STS de 7 de febrero de 2023 (rec. 109/2021)

STS de 11 de marzo de 2021 (rec. 91/2019)

STS de 4 de marzo de 2021 (rec. 1868/2019)

STS de 24 de febrero de 2021 (rec. 1951/2019)

STS de 25 de marzo de 2021 (rec. 2983/2019)

STS de 5 de noviembre de 2020 (rec. 1569/2018)

STS de 23 de septiembre de 2020 (rec. 2839/2019)

STS de 17 de septiembre de 2020 (rec. 325/2019)

STS de 21 de enero de 2020 (rec. 1495/2018)

STS de 19 de febrero de 2019, (rec. 513/2018)

STS de 15 de enero de 2019 (rec. 1385/2016)

STS de 14 de junio de 2018 (rec. 103/2017)

STS de 3 de mayo de 2018 (rec. 3146/2016)

STS de 24 de mayo de 2017 (rec. 1729/2016)

STS de 21 de diciembre de 2016 (rec. 525/2016)

STS de 22 de diciembre de 2016 (rec. 2629/2015)

STS de 27 de septiembre de 2016 (rec. 39/2016)

STS de 20 de septiembre de 2016 (rec. 3521/2015)

STS de 5 de octubre de 2015, (rec. 327/2015)

STS de 16 de febrero de 2015 (rec. 705/2013)

STS de 6 de julio de 2015 (rec. 3418/2013)

STS de 11 de marzo de 2014 (rec. 1132/2013)

STS de 30 de septiembre de 2010 (rec. 223/2010)

STS de 10 de diciembre de 2008 (rec. 3941/2006)

STS de 26 de noviembre de 2008, (rec.496/2008)

STS de 26 de julio de 1999 (rec. 2491/1998)

SAN de 4 de julio de 2025 (rec. 14/2021)

SAN de 7 de diciembre de 2022 (rec. 678/2019)

SAN de 15 de noviembre de 2016 (rec. 3/2016)

STSJ de 13 de noviembre de 2018 (rec. 224/2018)

SAP de Pontevedra de 4 de febrero de 2016 (rec. 11/2016)