

APUNTES SOBRE LA SAN DE 4 DE JULIO DE 2025 (SENTENCIA NÚM. 18/2025, SALA DE LO PENAL); EL “DESPACHO O ENTRAMADO NUMMARIA” Y CUÉNTAME CÓMO PASÓ

Alejandro Blázquez Lidoy

*Coordinador del Grupo de Expertos en Delitos Económicos de AEDAF
Catedrático Derecho Financiero y Tributario (URJC)¹*

ÍNDICE

1. Introducción	2
2. El “despacho o entramado Nummaria”; delitos fiscales propios por usar sociedades interpuestas en la facturación de servicios profesionales (simulación). La participación de los responsables del departamento jurídico, contable y fiscal	2
3. Prescripción de los delitos fiscales propios del despacho Nummaria cuando no hay querrela/denuncia de la AEAT	6
4. No existe un procedimiento de inspección previo en la persecución de los delitos propios del despacho Nummaria.....	7
5. El despacho Nummaria no es una organización criminal diseñada para defraudar	10
6. El titular del despacho como cooperador necesario en la realización de delitos contra la Hacienda Pública de terceros	11
7. Los obligados tributarios absueltos por falta de dolo; Ana Duato <i>versus</i> Messi.....	15

¹ Quiero agradecer a Jesús Sánchez Lambas, José María Tovillas Morán, Juan Manuel Herrero de Egaña, Oscar Morales y Salvador Más Devesa la amable lectura del trabajo y las sugerencias que me ha realizado. Cualquier error es solo imputable a mí.

1. Introducción

La SAN de 4 de julio de 2025 (Sentencia núm. 18/2025, Sala de lo Penal) ha sido una Resolución de gran difusión mediática por dos cuestiones. Por un lado, por la absolución de una de las investigadas, la actriz Ana Duato (se puede personalizar el nombre porque ha sido de notoria difusión). Por otro, porque las penas impuestas al titular del “*despacho o entramado Nummaria*” han alcanzado la pena de 80 años en total; 32 años por delitos propios y 48 años en su condición de cooperador necesario de delitos de terceras personas. Se trata de una penalidad de un rigor apenas conocido en el ámbito tributario y solo ese dato objetivo causa extrañeza a cualquier persona, e incluso profesional del Derecho, que se acerque a este ámbito jurídico.

La SAN es ciertamente extensa y, aunque solo sea a efectos formales, presenta el acierto sistemático de tener un índice con las diversas cuestiones que se abordan mediante apartados y que facilitan la lectura y análisis de la Sentencia. La AN se ocupa de delitos vinculados a la Hacienda Pública y otra serie de delitos y aborda diversas cuestiones que son de interés para los que se dedican profesionalmente Derecho tributario. En este comentario vamos a centrarnos en aquellas cuestiones vinculadas al delito contra la Hacienda Pública.

2. El “despacho o entramado Nummaria”; delitos fiscales propios por usar sociedades interpuestas en la facturación de servicios profesionales (simulación). La participación de los responsables del departamento jurídico, contable y fiscal

1. La acusación propia contra el titular del despacho Nummaria era por 6 delitos por el IRPF (años 2010 a 2015) y por 5 delitos por el IVA (2011 a 2015). En todos los ejercicios los importes eran superiores a 600.000 € (las cuotas defraudadas, menos en dos ejercicios, eran superiores al millón de euros). El tipo agravado del artículo 305 bis del Código Penal español se introdujo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre y entró en vigor el 17 de enero de 2013. La acusación era, por tanto, por vulneración de los artículos 305 y 305bis del CP.

2. La SAN señala que el “*despacho o entramado Nummaria*” era una “*unidad de organización*” dedicada a la prestación de los servicios de asesoramiento jurídico. La unidad de organización se fundamenta en que había una única dirección de los medios personales y materiales del despacho (ejercitada por el titular del despacho) y una única gestión de los ingresos y gastos del despacho. Afirma que había una unidad de negocio y una caja única. En concreto, de la prueba practicada se deduce que el titular del despacho “*ejercía la dirección del despacho profesional de forma personal y directa, sin que conste acreditado que compartiera las decisiones con otros miembros del despacho*”. Esa afirmación resulta esencial para exculpar a los empleados responsables de las áreas fiscal, contable y jurídica del despacho.

3. La unidad de organización se analiza por la AN en dos ámbitos. Por un lado, el personal dependiente del Despacho. Por otro, el entramado de entidades mercantiles. Con relación al personal dependiente, la acusación del Ministerio fiscal y de la Abogacía del Estado incluye a cada uno de los “jefes” del departamento fiscal, contable, departamento jurídico en concepto de cómplices del artículo 29 del CP de los delitos fiscales cometidos por el titular del despacho Nummaria.

De esta manera, la primera cuestión que interesa es determinar en qué medida el delito tributario cometido por una persona física (el titular del despacho Nummaria) puede arrastrar al personal dependiente del propio despacho profesional. El hecho de que ser responsables de un área de responsabilidad de un despacho pueda llevar a ser imputados como cómplices, a pesar de ser trabajadores, supone, en sí mismo, una cuestión que debe ser objeto de preocupación para todos los asesores y abogados “*in house*”.

4. Con relación al responsable del área fiscal, y si bien se entiende que pudiera haber favorecido o facilitado el funcionamiento de la trama societaria creada en el contexto del despacho Nummaria, no se ha acreditado el llamado “*doble dolo: es preciso 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 (STS 717/2016, de 27 de septiembre)*” siendo suficiente el “*dolo eventual*”. No se ha acreditado el necesario conocimiento de la forma de pago de los impuestos del titular del despacho y, además, el responsable fiscal expone una “*explicación (alternativa) que no puede calificarse como irrazonable*”. Era el titular del despacho “*quien tomaba todas las decisiones sobre la constitución y funcionamiento de las empresas del entramado societario*” y “*quien ejercía la dirección del despacho profesional de forma personal y directa, sin que conste acreditado que compartiera las decisiones con otros miembros del despacho*”.

5. Tampoco resultan condenados los responsables del área contable y del área jurídica. La AN entiende no existe prueba suficiente de que conocieran la forma en que el titular del despacho “*pagaba los impuestos por los rendimientos económicos de su despacho profesional como abogado; ni tampoco cómo ha utilizado las entidades de la trama Nummaria para defraudar el pago de los citados impuestos. No concurre prueba directa ni prueba de indicios*”.

A *contrario sensu*, si hubiera existido la prueba suficiente de que los responsables de área conocían que el titular del despacho estaba perpetrando delitos contra la Hacienda Pública y se hubieran realizado actos propios de un modo consciente a la realización de aquél, entonces sí podrían haber sido condenados en su condición de cómplices. Lo anterior pone de manifiesto la fragilidad de la situación de los abogados y asesores “*in house*” donde, a pesar de ser personal dependiente y estar en una relación de jerarquía, en el ámbito penal pueden ser considerados cómplices.

6. La AN incide en lo que se denomina el “*entramado societario*” del despacho Nummaria. Era un grupo compuesto por un mínimo de 22 sociedades, 6 comunidades de bienes, una SICAV, 3 AEI, una UTE y una fundación. Era una trama donde se ocultaban los ingresos de su actividad profesional de asesoría fiscal y contable, ocultación de su patrimonio y canalización de fondos para cubrir gastos de consumo personal o trasladarlo de los mismos a otras entidades en España y en el extranjero.

7. Se concluye que el titular del despacho Nummaria no ha declarado a la AEAT los rendimientos económicos de la actividad profesional. En concreto se ***“ha desarrollado una consciente estrategia defraudatoria a través de la ocultación de la verdadera realidad tributaria frente a la Hacienda Pública. Esta estrategia consiste en la utilización de entidades a través de las cuales se canalizan los ingresos del despacho profesional, consiguiendo que estos datos no sean conocidos por la AEAT”*** (el resaltado en negrita está en el original de la Sentencia). De esta manera, las actividades del ejercicio de la abogacía por cuenta propia *“han sido canalizados a través de una trama compuestas por grupo de entidades”* donde los *“ingresos y gastos de las sociedades se distribuían por el Sr. ___ de acuerdo con un criterio de caja única”* y donde las sociedades tenían *“una naturaleza puramente formal, careciendo de verdadera entidad autónoma”*. La *“única finalidad de esta estructura es la de evitar la tributación de los ingresos generados por su actividad profesional y mantener oculto el patrimonio acumulado de los beneficios que ésta le genera”*. Especial mención merecen el uso de una Comunidad de Bienes como medio patológico de ejercer una actividad económica, al entender que *“se utilizan como instrumento de ocultación de las rentas canalizadas a través de ellas, al no tener las comunidades de Bienes la obligación de presentar Impuesto de Sociedades, ni depositar cuentas en el Registro Mercantil”*.

8. La AN accede a la demonización de la facturación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, en tanto el Derecho *“no ampara la utilización de una sociedad para facturar los servicios prestados por una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental”*. Afirma la AN que en los servicios de la abogacía, el principal medio que se utiliza es la capacitación profesional de la persona (abogado) *“por lo que su contratación por el cliente tiene un marcado carácter intuitu personae”*. Y señala que *“dada la relevancia del factor personal en la prestación del servicio profesional, la persona jurídica puede no precisar un gran número de elementos materiales y personales; y en todo caso, los que necesite serán menores que los que sean imprescindibles para una empresa destinada a la producción de medios materiales”*.

Concluye que cuando *“se utilizan sociedades interpuestas, el servicio profesional no se presta por la sociedad. La persona jurídica es real, pero no aporta nada sino que los servicios los presta el “socio»/persona física, especialmente cuando se trata de prestación de servicios en los que el factor humano es relevante (como ocurre con la abogacía). La utilización de sociedades interpuestas favorece la opacidad de las*

operaciones frente a la Hacienda Pública. De esta manera, cuando la sociedad no aporta nada, se puede hablar de la existencia de una simulación. El negocio simulado es el contrato de sociedad; mientras que el negocio disimulado es la prestación de servicios profesionales por parte de una persona física. La persona jurídica es una simple apariencia que sirve para ocultar a la Hacienda Pública la identidad de quien presta realmente el servicio". Y afirma que "la relación simulada es la que existe entre el cliente y la persona jurídica en cada caso; y la relación disimulada (real) es la que concurre entre el cliente y el abogado" titular del despacho.

Los argumentos aceptados por la AN con relación al uso de las sociedades de abogados, con una visión patológica de las mismas, no es una buena noticia para el sistema en tanto supone aceptar una forma de entender que se rinde a los postulados de la AEAT y va en detrimento de los postulados del Derecho mercantil. Los términos *servicios intuitu personae*, la consideración de que la estructura societaria no aportada nada, que los servicios que se necesitan son accesorios, supone una concepción del uso de las sociedades mercantiles por profesionales que orilla los fundamentos del Derecho mercantil.

Por otro lado, afirmar que las sociedades no aportan nada y acusar de organización criminal al despacho Nummaria puede resultar cuanto menos extraño. Una actividad delictiva de tal magnitud como la imputada que requiere una estructura organizada de medios y personas para alcanzar el fin diseñado por el titular del despacho Nummaria. Es decir, solo con medios suficientes de personas y recursos podría conseguirse la totalidad de delitos propios y como cómplice de los que se hace responsable. Es más, la propia AN afirma en otro pasaje de su Sentencia que *"el abogado ____ cuenta con el apoyo de medios materiales y personales (organización) para la realización de dicha función. De esta manera, puede afirmarse que ____ utilizó la organización (medios personales de su despacho) para facilitar la comisión de delitos de defraudación tributaria"*. Por tanto, afirmar que la sociedad tiene medios personales y materiales para facilitar la comisión de delitos y que, a la vez, las sociedades no tienen virtualidad real y no son necesarias, supone hacer dos asertos de muy difícil equilibrio.

9. Por último, con relación a la penalidad, impone un total de 32 años de cárcel. Por 4 delitos contra la Hacienda Pública impone una pena de 2 años por cada uno (IRPF 2010 y 2011, IVA 2010 y 2011). Por el resto de los 8 delitos, impone una pena de 3 años por cada uno. La cuestión, como hemos señalado nosotros en otra publicación, es determinar en qué medida no se podría aplicar en este apartado la normativa del delito continuado a la vista de la última doctrina del TS (BLÁZQUEZ LIDOY, A., (2025), "Para determinar la *"cuota defraudada"* en el delito fiscal *"hay que compensar"*; consecuencias de la STS de 14 de noviembre de 2024 (sala segunda) en la regularización, delito continuado y operaciones vinculadas", *Revista Interactiva de Actualidad*, núm. 17, 28 abril de 2025 y GARCÍA NOVOA, C., (2025), "La sentencia de los papeles de Bárcenas y la inevitable confirmación de que cabe el delito fiscal continuado", *Taxlandia*, 24 de

Junio de 2025, en <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-sentencia-de-los-papeles-de-barceñas-y-la-inevitable-confirmación-de-que-cabe-el-delito-fiscal-continuado>).

3. Prescripción de los delitos fiscales propios del despacho Nummaria cuando no hay querrela/denuncia de la AEAT

En el presente procedimiento penal, y con relación al titular del despacho Nummaria, no existe un procedimiento inspector que termina en una denuncia/querrela y, por tanto, tampoco una admisión a trámite por el juzgador, que sería el momento clásico de la interrupción de la prescripción penal en el delito contra la Hacienda Pública. En este caso, el proceso fue distinto.

Consta en la Sentencia que mediante Auto de 26 de abril de 2016 se autoriza la entrada y registro de las oficinas del despacho Nummaria y se ordena que toda la documentación quede depositada en la ONIF (Oficina Nacional de Investigación del Fraude). La entrada y registro se produce el 27 y 28 de abril del 2016. Como dato cuanto menos curioso, la defensa del titular del despacho Nummaria alegaba que la Directora de la ONIF estuvo presente en la entrada y registro cuando debería haberse “*abstenido porque su cónyuge fue socio*” del titular del despacho Nummaria.

La SAN señala que es la propia AEAT la que solicita al Juzgado Central de Instrucción que proceda a ordenar la paralización de cada uno de los procedimientos administrativos de comprobación e investigación de los ANEXOS D y E y del Informe de 14 de diciembre de 2016. Este último, el Anexo E, sobre procedimientos inspectores iniciados con posterioridad a la denuncia de la Agencia Tributaria, es el que incluye al titular del despacho Nummaria.

El Juzgado Central de Instrucción dicta Auto de 4 de enero de 2017 ordenando la paralización “*de los procedimientos administrativos porque el proceso penal tiene como objeto los contribuyentes e impuestos a los que se refieren aquéllos*”.

Como puede comprobarse, había un proceso penal previo iniciado por denuncia de la AEAT y con posterioridad al mismo se abrió inspección al despacho Nummaria. Y parece que es a partir de la información obtenida con la entrada y registro del despacho Nummaria cuando se pone de manifiesto la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. La AEAT no paraliza la actuación de manera inmediata, sino que solicita a la sede penal que las paralice y el Juzgado de Instrucción las paraliza.

Lo anterior pone encima de la mesa la cuestión de cuándo se produce la interrupción de la prescripción del delito contra la Hacienda Pública.

Desde un punto doctrinal, la AN acoge la construcción del TS sobre cuándo hay interrupción de la prescripción a efectos penales. En concreto, y con relación a un

proceso por delitos contra la Hacienda Pública, cita la STS de 14 de noviembre de 2024 (Sentencia núm. 1595/2022) donde se da efectos interruptivos *“al recabó de peritos de la AEAT un informe sobre la eventual trascendencia jurídico-penal de las contingencias tributarias en que podían haber incurrido las personas físicas y jurídicas supuestamente perceptoras de rentas procedentes de la denominada «Caja B» de un partido político”* (Sentencia sobre los papeles de Bárcenas). El TS afirma que *“la interrupción de la prescripción no exige que se llame a la parte pasiva del proceso a declarar como investigado; ni siquiera que se produzca la comunicación prevista en el art. 118 LECrim. Eso es otro tema. Es una exigencia que se mueve en un plano diferente. Lo decisivo es que un observador externo pueda advertir que esa causa penal se encamina a la averiguación de posibles responsabilidades penales de una persona determinada por virtud de unos hechos, más o menos acotados. La providencia transcrita revela que el Instructor habría decidido averiguar si el recurrente a través de la sociedad que administraba podría haber incurrido en responsabilidades tributarias con alcance penal en los ejercicios correspondientes a los años 2007 y siguientes. Ese proveído interrumpió el plazo de prescripción”*.

Y, en este proceso, ese momento se identifica con el Auto de 4 de enero de 2017 del Juzgado Central de Instrucción que acuerda remitir comunicación a la Delegación Especial de Madrid de la AEAT para que proceda a la paralización de determinados procedimientos administrativos de comprobación e investigación y sancionadores, entre los que estaba el titular del despacho Nummaria. Ese momento ***“supone que el instructor había tomado la decisión de averiguar las responsabilidades penales por delitos tributarios del contribuyente ___ como consecuencia de los datos encontrados en la entrada y registro del despacho Nummaria”*** (la negrita está en el original).

4. No existe un procedimiento de inspección previo en la persecución de los delitos propios del despacho Nummaria

El contenido de la SAN sobre los hitos vinculados al procedimiento penal y tributario no quedan, al menos a mi parecer, claros. CASADO RODRÍGUEZ (2025, “El asesor fiscal como cooperador necesario en los delitos tributarios: a propósito del caso Nummaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 509-510, pág. 32) analiza cuál ha sido la actuación de la AEAT en este procedimiento y señala que nos encontramos ante una “triple singularidad” en la incoación de este proceso penal.

1. Consta en la SAN que la *“querrela tiene su origen en las diligencias de investigación 4/16 de la citada Fiscalía Especial, incoadas el día 17 de Febrero de 2016, a raíz de un informe-denuncia presentado por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) referente al despacho jurídico NUMMARIA. En dicho informe se reflejan, de un lado, hechos que podrían constituir delitos imputables únicamente a integrantes de dicho*

despacho y, de otro, hechos que constituirían delitos imputables, además, a clientes de dicho despacho”, en tanto se ha detectado que “el despacho NUMMARIA está facilitando estructuras jurídico-económicas que han sido diseñadas, implementadas y gestionadas por el despacho con la única finalidad de asegurar la opacidad de las operaciones económicas de sus clientes, bien frente a la Hacienda Pública, bien frente a otras terceras personas físicas y jurídicas que ostentan algún derecho de crédito contra aquellos”. Y, posteriormente, se recogen las afirmaciones del perito de parte, que afirma que “la elaboración de un informe al margen de un procedimiento de inspección, como sucede en el caso del suscrito el 12-01-2.016”.

En definitiva, el origen del proceso penal, al menos para el despacho Nummaria, no es un procedimiento de comprobación e inspección propio. Es un informe denuncia presentado por la ONIF. Señala la profesora CASADO RODRÍGUEZ (pág. 33) que “lo que muy probablemente debió existir fue la apertura de uno de los que se dan en llamar «expedientes de investigación», huérfanos de reconocimiento legal o reglamentario alguno, ordenados por la ONIF para la investigación, sin conocimiento judicial, de posibles sospechas o indicios de defraudación fiscal; que se tramitó, sin duda, al margen y sin el conocimiento del obligado tributario investigado y cuyo resultado se volcó en el Informe-denuncia de 12 de enero de 2016”.

2. Consta en la SAN que posteriormente a la denuncia se abrió un procedimiento de comprobación e inspección al despacho Nummaria, y que fue la propia AEAT la que solicitó la suspensión del procedimiento administrativo a finales de 2016. Lo anterior, como pone de manifiesto CASADO RODRÍGUEZ, supone que “estuvo instruyéndose por la Agencia Tributaria en paralelo al proceso penal, hasta que el Juzgado de Instrucción ordenó su paralización por Auto de 4 de enero de 2017” (pág. 33).

3. Y, entre la denuncia inicial de la ONIF y la posterior judicialización del proceso penal para Nummaria, está el Auto de 26 de abril de 2016 que autoriza la entrada y registro de las oficinas del despacho Nummaria y ordena que toda la documentación quede depositada en la ONIF (Oficina Nacional de Investigación del Fraude). La entrada y registro se produce el 27 y 28 de abril del 2016.

4. No consta cuando se inició el proceso de comprobación e inspección contra el despacho Nummaria. Se sabe que fue posterior a la denuncia inicial de la ONIF, pero no si fue posterior a la entrada y registro del 27 y 28 de abril del 2016. Y tampoco consta si hasta que se paralizó la AEAT tuvo algún tipo de acceso al contenido del registro (se custodió en la ONIF) dentro del procedimiento de comprobación, aunque la AN señala que es con el Auto de 4 de enero de 2017 cuando se tomó la decisión de averiguar las responsabilidades penales “**como consecuencia de los datos encontrados en la entrada y registro del despacho Nummaria**” (la negrita está en el original).

5. En cualquier caso, lo descrito pone de manifiesto los problemas que hay en la actualidad a la hora de determinar cuáles son los límites de la actuación de la AEAT

¿Puede aceptarse que la ONIF “instruya” un expediente al margen de los procedimientos de investigación y comprobación propios de la LGT? ¿Cómo es posible que haya un procedimiento penal iniciado por denuncia de la ONIF donde se diga que el despacho Nummaria ha cometido delitos propios e iniciar posteriormente un procedimiento de investigación y comprobación por la AEAT? ¿Cómo es posible que en estas circunstancias sea la propia AEAT la que solicite la suspensión del procedimiento tributario a la jurisdicción penal? Ciertamente, el inicio de un procedimiento de comprobación e inspección cuando se tiene constancia del proceso penal se puede enmarcar en un intento de tutela de crédito público, interrumpiendo la prescripción administrativa por si el proceso penal no prospera. Pero el hecho de que dicha actuación sea entendible en términos de tutela de la acción administrativa no supone que sea legal. Y, a mi juicio, iniciar un procedimiento de comprobación e investigación al margen de su función propia de liquidar, es una anomalía no permitida por el ordenamiento.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020 (Sala de lo Penal, recurso núm. 4535/2019), y con relación al supuesto donde la Inspección de Hacienda investigó un ejercicio prescrito tributariamente que luego se derivó a delito contra la Hacienda Pública, determina que *“No es una mera irregularidad, pues conforma un límite a la administración y se entronca con las exigencias del proceso debido y la actuación observante de la legalidad de los órganos encargados de la depuración e investigación de hechos delictivos... Consecuentemente, la actuación de inspección sobre impuestos prescritos fue una actividad realizada sin el amparo legal preciso que autorizara la actuación administrativa de indagación tributaria... La actuación investigadora realizada por la administración tributaria excedió en sus facultades legalmente previstas y no puede surtir efectos en el orden penal de la jurisdicción de acuerdo al art. 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial”*. Esta doctrina ha sido ratificada por la Sala Segunda en su Sentencia de 7 de enero de 2025 (recurso núm. 4494/2022) donde se afirma que si *“admitiera una autonomía investigadora de la AEAT más allá incluso del período legal que, a raíz de la reforma de 2015, limita el ejercicio de su potestad de comprobación, investigación y sanción” se “resentirían los principios de legalidad, seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) y, por supuesto, el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 de la CE)”*.

La cuestión es por qué la investigación y comprobación de un ejercicio prescrito fiscalmente produce la vulneración del artículo 11.1 de la LOPJ pero, sin embargo, que la ONIF investigue al margen de un procedimiento tributario, ante la Fiscalía o judicial, que la AEAT denuncie en sede penal y posteriormente inicie un procedimiento de comprobación o investigación no pueden suponer la misma vulneración del artículo 11.1 de la LOPJ.

5. El despacho Nummaria no es una organización criminal diseñada para defraudar

El titular del despacho Nummaria es condenado como autor de delitos contra la Hacienda Pública por el IVA y el IRPF. Pero también es condenado como colaborador en los delitos fiscales de los clientes a los que asesoraba, condena que es cuantitativamente mayor que la propia.

El Ministerio Fiscal formuló acusación por el delito de organización criminal en tanto *“una parte muy importante de los clientes del despacho NUMMARIA ha utilizado estructuras societarias opacas diseñadas por ____ con el fin de evitar la tributación que hubiera correspondido en España por la obtención de rentas provenientes de todo tipo de negocios situados en nuestro país; así como para la realización de otras actividades ilícitas”*. El titular del despacho Nummaria habría prestado su asesoramiento para que sus clientes pudieran defraudar a la Hacienda Pública o a terceras personas en otras muchas ocasiones, recogiendo un total de 12 clientes.

La AN afirma dos cosas.

En primer lugar, da por probado que el titular del despacho Nummaria asesoró y recomendó a *“varios contribuyentes sobre la forma de eludir ilícitamente el pago de impuestos. Y también está acreditado que facilitó estructuras jurídico-económicas diseñadas, implementadas y gestionadas por el despacho con finalidad de asegurar la opacidad de las operaciones económicas de sus clientes frente a la Hacienda Pública. Y, por otro lado, el abogado ____ cuenta con el apoyo de medios materiales y personales (organización) para la realización de dicha función. De esta manera, puede afirmarse que ____ utilizó la organización (medios personales de su despacho) para facilitar la comisión de delitos de defraudación tributaria”*.

En segundo lugar, estando probado lo anterior, no se dan los presupuestos del tipo del delito. El delito de organización criminal tiene una dimensión institucional, como *“cosa establecida o fundada”* para la realización de actos ilícitos constitutivos de delito donde la *“perpetración de delitos ha de ser la razón de ser de la existencia de la organización”*. Y en el caso juzgado el despacho Nummaria *“no se ha creado para la comisión de delitos, sino para la realización del asesoramiento jurídico principalmente en el ámbito tributario y contable”* ni *“tampoco está probado que su funcionamiento haya evolucionado hacia una actividad consistente principalmente en la comisión de delitos”*. Asesorar, incluso *“optimizar”* las opciones fiscales es una actividad lícita y necesaria que no está al alcance de profanos, ni de profesionales no debidamente cualificados. El universo tributario, en permanente mutación, exige que para no incurrir en la *“ignorancia deliberada”* se encomiende en muchos casos esta tarea a profesionales. A estos efectos, se señala que el despacho Nummaria tenía 300 o 400 clientes (entre personas físicas y

jurídicas) mientras que el número de clientes del despacho que han sido acusados en el presente proceso no puede determinar que el despacho se dedique principalmente a la comisión de delitos. Se trata de un margen de error que impide que la respuesta penal sea la de calificar al despacho como una organización como criminal.

Como puede comprobarse, la razón última de no considerar a un despacho dedicado al asesoramiento fiscal o contable como organización criminal parece fundamentarse en la mera proporción o margen de error entre el que el número de clientes acusados y número de clientes totales del despacho. La cuestión es determinar qué sucedería si ese porcentaje se incrementara considerablemente.

6. El titular del despacho como cooperador necesario en la realización de delitos contra la Hacienda Pública de terceros

Al margen de los delitos propios del despacho Nummaria, la Sentencia conoce de delitos tributarios cometidos por terceros donde el despacho Nummaria aparece como cooperador necesario de los delitos fiscales de otros contribuyentes. En los casos donde el obligado tributario fue absuelto, el titular del despacho Nummaria fue también absuelto (*“también procede absolver a las personas acusadas como partícipes en los delitos tributarios imputados a aquéllos”*).

A estos efectos, y como cuestión previa, es necesario avanzar la STS 374/2017, de 24 de mayo (caso Messi, Sala Segunda, recurso núm. 1729/2016) a la que posteriormente haremos mención. En la misma se hace referencia a la *“insólita actitud de esas acusaciones”* de no actuar contra los asesores fiscales y solo hacerlo con el contribuyente. Con esta Sentencia, y según señalan dos Abogados del Estado en una publicación (BLANCO y CABRERA GALEANO), el *“Alto Tribunal ha abierto la veda: debe investigarse la responsabilidad criminal de los asesores fiscales cuyos clientes eluden sus deberes con el Erario Público. La cuestión no es baladí. A partir de esta sentencia, tan importante en la investigación de los delitos de fraude fiscal, se empezará a escrutar la actuación del asesor fiscal: su papel en el delito investigado”* (cita recogida del trabajo de MARTÍN QUERALT, J., (2017), “Los riesgos penales del asesor fiscal”, *Studi Tributari Europei*, núm. 1).

En el caso conocido por la AN, más que abrir la veda, nos encontramos ante un supuesto donde la caza mayor era el propio asesor fiscal.

1. La AN parte de la base de la naturaleza del delito contra la Hacienda Pública como delito especial propio. Solo puede ser sujeto activo del delito el obligado tributario, sin perjuicio de que una tercera persona pueda ser sancionada como cooperador necesario.
2. El titular del despacho Nummaria es cooperador necesario *“al ser la persona que diseñó y*

puso en práctica la estructura defraudatoria utilizada por ellos para eludir el pago de impuestos. Efectivamente, resulta probada la participación del despacho profesional del Sr. ___ en el diseño y funcionamiento del entramado societario, cuyas características se han

expuesto en cada uno de los apartados respectivos, destinado a la elusión del pago de impuestos por las actividades económicas respectivas. Así se deduce de lo afirmado en el plenario por los acusados, así como de los documentos y evidencias encontrados en la entrada y registro de la oficina del despacho «Nummaria» cuyo análisis se contiene en los respectivos informes de avance; y donde se recogen, correos electrónicos y otros elementos probatorios que prueban la citada participación del despacho».

3. El titular del despacho Nummaria *“no se ha limitado al mero asesoramiento jurídico mediante actos neutros ajenos a la dinámica de la comisión de los delitos tributarios”*. No nos encontramos ante una actividad limitada a la *“mera información sobre la normativa tributaria, sino que su actividad más allá”*. Sus *“actividades han sido decisivas en relación con la ideación y ejecución de esos delitos”* y *“ha proporcionado consejos o recomendaciones en materia tributaria, que se encuentran reforzados por el gran prestigio y la condición de especialista del Sr. ___, lo que sin duda contribuye también de forma decisiva a la decisión del contribuyente de adoptar una determinada estrategia fiscal. Y, en segundo lugar, ha tenido una participación muy activa en la propia configuración de la estrategia fiscal de los contribuyentes, así como en la creación y funcionamiento de las estructuras societarios al servicio del fraude”*.

4. Las actuaciones del titular del despacho Nummaria *“van más allá del riesgo permitido”* y determinan un *“peligro jurídicamente desaprobado para el bien jurídico protegido”* en tanto favorece de *“forma decisiva la lesión no justificada de un bien jurídico por parte del autor: no solamente realiza recomendaciones o consejos para actuar de forma que se produzca una disminución de las cantidades a pagar en concepto de impuestos, de forma determinante sobre la voluntad del contribuyente; sino que también participa activamente en la aportación del entramado societario para la maquinación fraudulenta, dado que el Sr. ___ tiene el control de dicho entramado”*. Nos encontramos ante un *“auténtico protagonismo en los episodios clave”* de la maquinación fraudulenta.

5. Concluye la AN señalando que el titular del despacho Nummaria es cooperador necesario porque aporta al contribuyente *“un comportamiento de colaboración que no resulta fácil conseguir”* y dicho comportamiento introduce elementos relevantes para el éxito de la operación (para la realización de la maquinación fraudulenta). El titular del despacho Nummaria actuó, además, con dolo, porque *“conocía el propósito criminal del autor (que ayudó a configurar de forma decisiva por sus consejos altamente especializados)”* y porque *“conocía que su voluntad se orientaba a contribuir con sus propios actos de un modo consciente a la realización de aquél”*.

6. Con relación a la penalidad del cooperador necesario el artículo 65.3 del CP determina que *“los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”*. La AN determina que no procede aplicar la reducción en un grado al titular del despacho Nummaria *“por la gran importancia causal de los actos de cooperación necesaria realizados”*. Esto hace que, por ejemplo, la pena que se le impone al cooperador necesario llega a ser incluso mayor que la del contribuyente. Así, en el epígrafe E de la Sentencia, al autor se le condena por delito contra la Hacienda Pública y se entiende, además, que se dan los elementos del artículo 305.bis 1.c) que es la utilización de *“un entramado societario para dificultar la determinación de las circunstancias de la obligación tributaria por parte de las autoridades públicas”*. Pero el hecho de que el obligado tributario haya reparado el daño (21.5º CP), haya confesado los delitos (los artículos 21.7º y 21.4º CP) y existan además la atenuante simple de dilaciones indebidas da lugar a que la pena máxima por cada delito sea de 6 meses. Sin embargo, al titular del despacho Nummaria se le impone una pena de 2 años por cada delito. Excede de este comentario analizar el alcance y límites del artículo 65.3 del CP. Pero resulta cuanto menos sorprendente que al autor se le imponga una pena máxima por un delito de 6 meses y en el caso del asesor la pena sea 4 veces mayor (24 meses). El TS precisó con relación al artículo 65.3 del CP (Sentencia de 13 de julio de 2012, recurso núm. 2273/2011) que el *“fundamento de la atenuación aparece íntimamente ligado al principio de proporcionalidad, en la medida en que el contenido y la intensidad del injusto en la acción del extraneus que interviene en un delito de esta naturaleza es, por definición, menor que el predicable de la acción del intraneus. El legislador toma en consideración el hecho incuestionable de que el extraneus no infringe «no puede infringir» el deber jurídico especial que pesa sobre el intraneus. De ahí la atenuación de la pena”*. Es cierto que el artículo 65.3 del CP es potestativo (“podrán”), pero no es menos cierto que puede no aplicarse cuando, *“de forma motivada, explique la concurrencia de razones añadidas que desplieguen mayor intensidad, frente a la aconsejada rebaja de pena derivada de la condición de tercero del partícipe”* (STS de 18 de junio de 2014, recurso núm. 54/2014).

La AN justifica la no aplicación del artículo 65.3 del CP *“por la gran importancia causal de los actos de cooperación necesaria realizados”*. Pero resulta cuanto menos cuestionable desde un punto de vista del resultado (principio de proporcionalidad) que en la penalidad del cooperador pueda ser 4 veces mayor que la del autor en tanto parece deslizar que más que un proceso contra el autor es contra el cooperador. Y, desde un punto de vista material, justificar la no aplicación del artículo 65.3 del CP en la *“importancia causal”* de los actos del asesor supone incorporar un elemento de incertidumbre difícilmente entendible para los asesores fiscales ¿Hasta dónde alcanza esa importancia causal? ¿Existe algún límite objetivo o es suficiente una apreciación subjetiva? ¿No es suficiente con el hecho de que un asesor fiscal pueda ser calificado como cooperador necesario sino que además existen grados en esa cooperación que

afectan a la penalidad? ¿Es suficiente para un tribunal limitarse a afirmar que hay una gran importancia causal en los actos?

7. Las acusaciones se extendían, también a los “Jefes” de los departamentos contable, fiscal y jurídico, siendo absueltos por la AN.

8. Con independencia de la situación concreta del titular del despacho Nummaria, es necesario detenernos en cuál es la frontera que no debe cruzar un asesor fiscal para ser cooperador necesario. La AN determina cuál es el puerto seguro donde un asesor fiscal no tendrá responsabilidad penal; el asesoramiento jurídico “*de actos neutros ajenos a la dinámica de la comisión de los delitos tributarios*” o cuando de limite a “*mera información sobre la normativa tributaria*” (sobre la construcción de los actos neutros remitimos al trabajo de (CASADO RODRÍGUEZ, 2025, “El asesor fiscal como cooperador necesario en los delitos tributarios: a propósito del caso Nummaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 509-510, págs. 39-40). Y sí habrá responsabilidad cuando las actuaciones del asesor “*van más allá del riesgo permitido*”.

Pero parece complejo aceptar que la hermenéutica jurídica se pueda limitar a la neutralidad y a la mera información. No es sencillo determinar cuándo, en el Derecho tributario, se puede ir más allá del “*riesgo permitido*”. Aquí no hay una carretera con indicadores de velocidad que determinen cuál es el límite que excede de ese riesgo. Esta forma de acercarse a la labor de los asesores fiscales hace que el puerto seguro sea todo menos seguro. En el asesoramiento, en la interpretación, en el diseño, determinar cuándo es un acto ajeno a algo que puede terminar en sanción o no (en delito o no) es todo menos neutro. Y los asesores interpretan y determinan el alcance de muchas normas y operaciones que son ciertamente complejas y donde los límites del riesgo permitido son difusos. Un asesor no se puede limitar en muchos casos a dar información sobre la normativa tributaria, y el análisis que se hace puede presentar en sí mismo un potencial peligro. De la misma manera que no parece que un médico no se pueda limitar a dar la información sobre los posibles tratamientos que existen, no se puede limitar la labor del asesor a dar información neutra sobre el régimen fiscal aplicable. Por otro lado, la actuación de un asesor fiscal puede limitarse al estudio del asunto, y también a la implementación efectiva de la opción elegida por el cliente. Es posible, incluso, que el asesor haya desaconsejado expresamente cierta forma de proceder o le haya presentado las contraindicaciones y los riesgos y, sin embargo, por decisión del cliente, el asesor se ve compelido a implementar esa opción.

Por otro lado, la afirmación de que el prestigio profesional o la condición de especialista hace que sus consejos sean determinantes a la hora de adoptar una determinada estrategia es un enfoque cuestionable. Parece que, según la AN, cuanto más preparado esté un asesor fiscal y más prestigio tenga, mayor indicio habrá de una posible participación como cooperador. De esta manera, el riesgo se ubica en un doble escalón; el primero, ser asesor fiscal, el segundo, ser un asesor fiscal de prestigio.

7. Los obligados tributarios absueltos por falta de dolo; Ana Duato versus Messi

Una de las cuestiones con más relevancia pública ha sido la absolución de determinados contribuyentes por falta de dolo. Y dentro de esa notoriedad hay que destacar el caso de la actriz Ana Duato, aunque no ha sido el único. Se absuelve a la contribuyente y, en consecuencia, también al titular del despacho Nummaria.

1. La AN parte de la doctrina sentada en la STS 374/2017, de 24 de mayo (caso Messi), sobre la teoría del conocimiento; *“la existencia de conocimiento concurre inequívocamente respecto de los elementos que exige el tipo fiscal: a) sobre la situación económica que genera la obligación de tributar constituida por la efectiva percepción de los derechos de imagen con que le retribuyeron terceros, es decir el hecho imponible; b) el deber de tributar por razón del mismo, y c) el incumpliendo del deber o sea el hecho del impago”*.

2. En el caso Messi, el futbolista sí fue condenado. Y con relación a los asesores fiscales, como hemos señalado anteriormente, el TS muestra el camino para extender las acusaciones más allá del contribuyente. Afirma el TS que *“resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado”*. Es más *“cabe concluir que cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cual sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludirlo, pues solamente desde este designio se comprende los actos materialmente ejecutados por el acusado y que, como ya hemos dicho, realizan el elemento del tipo objetivo del delito”*. De esta manera, el TS configura una actuación subjetiva en un doble ámbito. Pone en primera línea al asesor fiscal que es quien indica al obligado cómo defraudar. Y el contribuyente, en el caso de Messi, también es responsable penalmente al acudir al despacho para, precisamente, eludir el pago de los tributos. Y es que, concluye el TS, *“una cosa es conocer QUE se infringe el deber tributario y otra saber COMO se logra ese objetivo. La ignorancia de este «como» es lo que hace que quien pretende aquel objetivo acuda a quien le ilustre sobre el camino a seguir”*. Nos encontramos ante el problema de la “ignorancia deliberada” y sobre la concurrencia de circunstancias y elementos que permiten conocer la existencia de un peligro concreto de realización del tipo

3. En el caso de la actriz Ana Duato, la acusada es absuelta porque *“no concurre acreditación suficiente de que la acusada conocía que estaba incumpliendo su deber de contribuir conforme a lo dispuesto por el ordenamiento tributario”*.

La SAN señala que Ana Duato sí declaró la totalidad de los ingresos, a diferencia de lo que ocurrió con Lionel Messi. La SAN resalta que la actriz **“no dejó de tributar por la totalidad de sus ingresos, sino que declaró una parte como renta vitalicia”** (la negrita está en la Sentencia). Nos encontramos ante *“una reducción del pago de impuestos”*. No se trata de *“una eliminación o disminución drástica del pago de impuestos cuando el trabajo que realizaba seguía siendo el mismo, sino que nos encontramos ante una disminución de la cuota tributaria que pagaba efectivamente”*.

4. Y el hecho de pagar (aunque sea menos) *“puede resultar compatible con la acusada creyera que su asesor fiscal había realizado una operación legítima en el ámbito de una economía de opción”*. El hecho de ahorrar impuestos no puede *“conducir necesariamente a concluir que la Sra. Duato era consciente de que se había acudido a un sistema de simulación negocial que distorsionaba la realidad del hecho imponible. En todo caso, esta duda legítima sobre el conocimiento de una posible maniobra defraudatoria ha de ser interpretada en favor de la persona acusada”*.

5. No se ha acreditado que la actriz sea una empresaria y que *“tenga unos conocimientos empresariales superiores a los de un ciudadano medio”*.

6. No está acreditado un grado de conocimiento suficiente para dar contenido al dolo eventual. *“No puede afirmarse que la probabilidad de conocer la maniobra sea lo suficientemente alta como para poder hablar de la concurrencia”* del dolo eventual.

7. La obligada tributaria *“acudió a un despacho de profesionales expertos en temas tributarios, quienes le aportaron los conocimientos especializados en la materia; lo que puede calificarse como una acción socialmente adecuada. Si bien el solo hecho de acudir a la intervención de profesionales tributarios no puede determinar la exclusión de la responsabilidad de la persona contribuyente, por las razones que expone el Fundamento Sexto de la STS 374/2017, de 24 de mayo; también es verdad que en el caso presente concurren una serie de elementos (expuestos anteriormente) conducen a que el dolo de la Sra. Duato no está acreditado más allá de toda duda razonable”*.

8. La SAN y el TS juzgan los mismos argumentos de los imputados. Tanto el futbolista como la actriz acuden a la misma estrategia; señalar con el dedo al asesor fiscal. La declaración figurada sería: *“a mí no me mire. Yo no sé nada. Para eso contrato a un asesor fiscal cualificado y delego en él todas las decisiones”*. Como reza el dicho, hay que echar la culpa al empedrado. En términos jurídicos, existe un desconocimiento que impide que haya dolo.

En el caso de Messi no valió. Se optó por un modelo de responsabilidad estricta, en la que parece prescindirse de un análisis real sobre la concurrencia del tipo subjetivo a los fines de la imputación, siendo suficiente la acreditación de la realización de la causalidad entre la acción y el daño prohibido. En el caso de Ana Duato esa responsabilidad estricta y causalidad se relaja.

Y la diferencia esencial, según la AN, está en que Ana Duato sí declaró todos sus ingresos. De manera reducida (aunque no drástica), pero los declaró. Y esa declaración, unida a su no condición de empresaria, unida a que acudió a un despacho profesional, es compatible con entender que se había realizado una operación legítima en el ámbito de una economía de opción. Es decir, la actriz sabía que tenía que tributar y tributó. Y el importe menor de esa tributación no es una defraudación en tanto podía tener la creencia de que el especialista al que acudió minoraba la carga tributaria mediante una legítima economía de opción.

En el caso de Messi, por el contrario, se afirma que con *“ingenua pretensión exculpatoria de un comportamiento, para el que incluso se llega a recabar elogio, el recurso alude a la búsqueda por el acusado de unos profesionales dignísimos y de alta formación técnica específica que tendría por única finalidad poder satisfacer mejor los deberes tributarios. Tal alegato resulta poco serio”*. No se cuestiona que hay *“una formación cívico social elemental en el sujeto pasivo”* que conoce *“que debe tributar a Hacienda por sus ingresos”*. El hecho de que el futbolista acudiera a técnicos fiscales cualificados *“no remite inequívocamente a una voluntad de cívico comportamiento fiscal del acusado. La confianza que en aquéllos puso éste es compatible con el propósito de garantizarse la información necesaria para obtener el mayor éxito posible en el designio defraudador”*. De hecho, concluye la Sentencia señalando que *“De ello cabe concluir que cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cual sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludirlo, pues solamente desde este designio se comprende los actos materialmente ejecutados por el acusado y que, como ya hemos dicho, realizan el elemento del tipo objetivo del delito”*. En la primera Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 5 de julio de 2016 ya se afirma que el jugador contaba con información suficiente a su alcance, si hubiera tenido interés en obtenerla, para advertir que en la gestión de sus derechos de imagen se estaba defraudando a la Hacienda Pública.

9. La cuestión a efectos del delito contra la Hacienda Pública es quién puede ser Messi y quién Ana Duato. Y los límites son ciertamente difusos. Como señala RAGUÉS I VALLÈS (2020, “¿Dolo sin conocimiento? reflexiones en torno a la condena por defraudación fiscal de Lionel Messi”, En Letra: Derecho Penal, Año VI, número 11, pág. 86) *“una de las principales críticas que merece la aplicación por parte de los tribunales españoles de la teoría de la ignorancia deliberada es su uso selectivo: lo que respecto de unos acusados se consideran delegaciones razonables que exoneran del conocimiento de los detalles la actividad del delegado, en otros casos es sometido al exigente filtro de la ignorancia deliberada y el desconocimiento del delegante —que no verifica la conducta del delegado— se reprocha a título de dolo”*. La AN, acudiendo a la doctrina del conocimiento, centra su postura en un hecho concreto. La actriz sabía que tenía que pagar impuestos y los pagó. Los satisfizo de manera reducida (aunque no drástica) y habiendo acudido a un despacho profesional, dicha postura es *“compatible con entender que se había realizado una operación legítima en el ámbito de una*

economía de opción". La cuestión es en qué medida dicha doctrina es aplicable a otros casos. Cuándo se paga lo suficiente y no hay reducción drástica. Cuándo se puede entender que había desconocimiento. Y parece que será una cuestión que habrá que afrontar de manera casuística.

En cualquier caso, la doctrina Ana Duato, es una buena noticia para el Derecho penal tributario. Si se confirma o deviene firme, abre una vía ciertamente atractiva para que los delitos fiscales puedan decaer para cierto tipo de contribuyentes. Y más teniendo en consideración la extrema complejidad que el Derecho tributario está alcanzado y que hará que muchas personas estén en una situación de desconocimiento real de cómo se gestionan sus tributos. Y supone, a la vez, una vía de agua para la persecución de ciertos delitos contra la Hacienda Pública. Si se es capaz de desnivelar la balanza en el lado del asesor, el contribuyente quedará absuelto y, también, para el asesor fiscal.

10. Para Ana Duato el calvario no ha terminado. Desconocemos, en el momento en que escribimos estas líneas, si la Sentencia ha sido recurrida al TS. En el caso de que se confirme la absolución habrá terminado la vía penal. Pero se abrirá, entendemos, la administrativa. Y ahí el dolo se sustituye por la "*culpa*". La AN centra la absolución en la duda sobre el dolo, en que no se puede concluir que la actriz era consciente que se había acudido a un sistema de simulación, que existe una "*duda legítima sobre el conocimiento de una posible maniobra defraudatoria*" que ha de ser interpretada en favor de la persona acusada. La cuestión es si esa duda legítima es suficiente para evitar también la culpa.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.