



Universidad Iberoamérica

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO COMO REQUISITO PARA
OPTAR POR EL TÍTULO DE MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO Y
ASESORÍA FISCAL**

TÍTULO DEL TRABAJO

**Análisis comparado de la responsabilidad penal de asesores fiscales y
contadores en casos de defraudación tributaria: aplicación y desafíos en
República Dominicana**

Sustentante

Katiusca Isabel Viviano Castillo

Los conceptos expuestos
en la presente
investigación son de
exclusiva responsabilidad
del sustentante.

Asesor Metodológico

Oscar Valdez M.A.

Santo Domingo, República Dominicana

Diciembre, 2025

ÍNDICE GENERAL

PÁGINA

| | |
|--|-----------|
| Tema | 1 |
| Justificación | 2 |
| Delimitación del Tema | 4 |
| 1. Delimitación temporal | 4 |
| 2. Delimitación espacial | 4 |
| 3. Delimitación sustantiva | 4 |
| Planteamiento del problema | 5 |
| Interrogantes claves | 7 |
| Marco Teórico | 8 |
| 1. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema | 8 |
| 2. Desarrollos teóricos atinentes al tema | 9 |
| 3. Definición de términos básicos | 9 |
| Objetivos | 13 |
| 1. Objetivo general | 13 |
| 2. Objetivos específicos | 13 |
| Metodología | 14 |
| 1. Tipo de investigación | 14 |
| 2. Métodos de investigación | 15 |
| Introducción | 16 |
| CAPÍTULO I: Fundamentos teóricos y normativos de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores | 18 |
| 1.1. La defraudación tributaria como ilícito penal | 19 |
| 1.1.1. Concepto y naturaleza jurídica de la defraudación tributaria | 20 |
| 1.1.2. Elementos estructurales del tipo penal: sujeto activo, dolo, antijuridicidad y resultado | 21 |
| 1.1.3. Diferencias entre evasión, elusión y defraudación tributaria | 22 |
| 1.1.4. Principios penales aplicables: legalidad, tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad | 24 |
| 1.2. La asesoría fiscal y contable en el contexto del Derecho Tributario | 28 |

| | |
|--|-----------|
| 1.2.1. Concepto y funciones del asesor fiscal y del contador | 29 |
| 1.2.2. Obligaciones profesionales, deber de veracidad y de colaboración de los asesores fiscales y contadores | 31 |
| 1.2.3. El límite entre la planificación fiscal legítima y la asesoría fraudulenta | 34 |
| 1.3. La responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores | 35 |
| 1.3.1. Concepto de responsabilidad penal profesional | 39 |
| 1.3.2. Criterios de imputación penal: autoría, coautoría, participación y complicidad | 41 |
| 1.4. Marco jurídico dominicano sobre la responsabilidad penal tributaria | 44 |
| CAPITULO II: Análisis comparado de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores | 49 |
| 2.1 Fundamentación y alcance del método comparado en el Derecho Penal Tributario | 52 |
| 2.1.1 Parámetros de comparación: tipificación, dolo, pena, y rol de los profesionales expertos | 56 |
| 2.2 Modelos internacionales de regulación penal tributaria | 58 |
| 2.2.1 Criterios doctrinales sobre imputabilidad y deber de control profesional | 61 |
| 2.2.2 Modelos de responsabilidad compartida o solidaria entre contribuyente y asesores tributarios y contadores | 65 |
| 2.3 Análisis de mecanismos preventivos y compliance tributario | 68 |
| 2.3.1. Buenas prácticas internacionales en materia ética y supervisión profesional | 69 |
| 2.3.2. Relevancia del principio de transparencia fiscal y la cooperación internacional | 72 |
| CAPITULO III: Aplicación y desafíos de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores en República Dominicana | 75 |
| 3.1 Configuración normativa del delito de defraudación tributaria en el ordenamiento dominicano | 78 |

| | |
|---|----|
| 3.1.1 Estructura del sistema penal tributario nacional | 82 |
| 3.1.2 Dificultades en la imputación de responsabilidad penal respecto de los asesores fiscales y contadores | 84 |
| 3.2 Vacíos normativos y desafíos de aplicación | 85 |
| 3.2.1 Ausencia de tipificación específica del asesor partícipe | 87 |
| 3.2.2 Ambigüedad en la delimitación entre asesoría legítima y complicidad | 88 |
| Conclusión | 90 |
| Recomendaciones | 92 |
| Bibliografía | 95 |

TEMA

El tema elegido para el proyecto final de esta maestría es: **Análisis comparado de la responsabilidad penal de asesores fiscales y contadores en casos de defraudación tributaria: aplicación y desafíos en República Dominicana.**

JUSTIFICACIÓN

La lucha contra la defraudación tributaria constituye un desafío significativo para las administraciones tributarias en todo el mundo, incluyendo a República Dominicana. Su impacto no se limita a la disminución de los ingresos fiscales del Estado, sino que también genera efectos sociales, tales como la disminución de la confianza de la ciudadana en el sistema fiscal, la distorsión de la competencia entre empresas y el debilitamiento de la equidad tributaria. Cuando la capacidad del Estado de financiar servicios públicos fundamentales, como la educación y la salud, se ve afectada por la distorsión en el recaudo de los impuestos, se genera un impacto negativo directo en el bienestar de la población y el desarrollo económico sostenible.

En este escenario, la participación de profesionales técnicos desempeña un papel fundamental en la ejecución de los esquemas de defraudación tributaria. Contrariamente a sus funciones naturales de asesoría y acompañamiento en asuntos tributarios tanto para personas jurídicas como físicas, que implican la adhesión al cumplimiento de las leyes y normas establecidas en los países, los asesores fiscales y contadores, en determinados casos, sobrepasan los límites legales pudiéndose convertir en facilitadores, cómplices, coautores o incluso autores de esquemas fraudulentos diseñados para evadir el pago de impuestos.

De la revisión de los textos legales en República Dominicana, que regulan y penalizan estas actividades, específicamente el Código Tributario Dominicano (Ley No. 11-92), se desprende que existe cierta imprecisión en los criterios que especifican la responsabilidad penal de estos profesionales, lo que genera un vacío regulatorio y doctrinal, que abre la puerta a grandes riesgos tales como la criminalización de la asesoría tributaria, la limitación en la persecución penal, lo que potencialmente puede concluir con sanciones desproporcionadas e incluso impunidad.

El análisis comparativo de diversos sistemas legales permite diferenciar entre la complicidad delictiva y la asesoría lícita. Existen precedentes significativos en países como España, México, Colombia y Alemania, donde la jurisprudencia y la doctrina establecieron un marco para determinar el alcance de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores. Estas experiencias resultan de gran relevancia para República Dominicana, ya que sirven como referentes que permiten diferenciar entre el rol del contribuyente como autor principal y la participación del asesor fiscal y/o contador como coautor o cómplice.

En países como Alemania, España, Colombia y México se han sentado precedentes significativos en los que la jurisprudencia y la doctrina establecen el alcance de la responsabilidad penal del asesor fiscal. Estos antecedentes, constituyen punto de referencia significativos para la República Dominicana, ya que sirven como ejemplos que posibilitan diferenciar entre el papel del contribuyente como autor principal y la intervención del asesor fiscal y/o contador en calidad de coautor o cómplice.

Es importante subrayar, como parte de los puntos destacados de esta investigación, la construcción de parámetros claros que permitan distinguir entre la asesoría técnica legítima y la complicidad, coautoría o autoría de esquemas de defraudación. Asimismo, la investigación promueve la transparencia y la ética profesional, además de la revisión de buenas prácticas de otros países y la propuesta de alineación con estándares internacionales para República Dominicana. La delimitación de responsabilidad en el ámbito penal permite al Estado combatir de manera más eficaz la defraudación tributaria.

DELIMITACIÓN DEL TEMA

1. Delimitación temporal: La investigación se circunscribe a la última década, comprendiendo los años 2015-2025; y examina las directrices internacionales, así como las reformas legislativas relacionadas con la lucha contra la defraudación tributaria y el lavado de activos. En el contexto de República Dominicana, el presente trabajo de investigación se centra en el análisis de las normativas legales vigentes en el país, con particular énfasis en las leyes No. 11-92, promulgada el dieciséis (16) de mayo del año 1992, que instituye el Código Tributario Dominicano, además de la Ley No. 155-17, promulgada el primero (01) de junio del año 2017, contra el Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo, así como la revisión de la jurisprudencia y las normas y directrices de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y la Unidad de Análisis Financiero (UAF).

2. Delimitación espacial: Las legislaciones tributarias de países como España, México, Colombia y Argentina se emplearán como referentes para realizar el análisis comparativo, objeto de la presente investigación, con la normativa legal vigente en República Dominicana. Del examen de los textos legales y las consultas de las jurisprudencias de estos países, se evidencia la relevante vinculación que existe entre el delito de la defraudación tributaria y el lavado de activos.

3. Delimitación sustantiva: El estudio de investigación tiene como objetivo analizar y delimitar la responsabilidad penal que tienen los asesores fiscales y contadores en la perpetración de los delitos tributarios, incluyendo la defraudación fiscal en sus diferentes formas, así como el blanqueo de capitales resultantes de un delito tributario. Por tanto, se tratará la participación de los asesores fiscales y contadores en los delitos tributarios, en sus calidades de autores, cómplices y otros roles.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Durante la última década, la lucha contra la defraudación tributaria se ha convertido en un eje prioritario para los sistemas tributarios a nivel global. La utilización de estructuras societarias sofisticadas, la complejidad de las operaciones económicas y el acceso a mecanismos de planificación fiscal agresivos dificultan la detección y la imposición de sanciones respecto de las conductas que menoscaban la base imponible de los Estados. Por lo tanto, los jurídicos comparados han progresado en la tipificación y penalización de la intervención profesional.

A pesar de que la defraudación tributaria generalmente se enfoca en el contribuyente como autor, los asesores fiscales y contadores pueden, en la práctica, concebir, diseñar, ejecutar o validar esquemas que erosionan la base imponible. Si bien su función principal es legítima, con frecuencia pueden transformarse en facilitadores, cómplices o cooperadores de maniobras ilícitas que procuran la evasión del pago de los impuestos correspondientes a las operaciones realizadas. La proximidad con los contribuyentes, en adición a los conocimientos técnicos, les permite a los asesores fiscales y contadores no solo participar en esquemas de defraudación, sino también diseñar estrategias para disimular el delito tributario.

Actualmente, en República Dominicana, persisten vacíos interpretativos acerca del alcance del dolo profesional, la distinción entre la asesoría fiscal legítima y la promoción de actividades delictivas, los criterios probatorios para atribuir participación profesional, y la coordinación entre el sistema penal tributario y el sancionador administrativo. Contrariamente a otros países europeos y de la región, la legislación de República Dominicana no proporciona una definición precisa y explícita de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores.

Este estudio tiene como objetivo analizar, desde una perspectiva comparativa, las disparidades doctrinales, jurisprudenciales y normativas entre la República Dominicana y naciones con sistemas jurídicos más desarrollados en esta materia,

a fin de identificar vacíos, desafíos y oportunidades de reforma legislativa. El propósito es contribuir con propuestas que fortalezcan el marco jurídico dominicano, armonizándolo con estándares internacionales y promoviendo la eficacia en la persecución penal de la defraudación tributaria conforme con los compromisos internacionales de transparencia y cooperación fiscal.

INTERROGANTES CLAVES

1. ¿Cómo se establece la responsabilidad penal de los asesores fiscales en países como España, México, Colombia y Argentina, entre otros que son referentes en materia tributaria?
2. ¿Cómo define el derecho penal tributario dominicano la figura del asesor fiscal y del contador como posibles sujetos activos del delito de defraudación tributaria?
3. ¿Cuáles son los esquemas de defraudación tributaria más frecuentes en los que participan asesores fiscales y contadores en República Dominicana?
4. ¿Qué buenas prácticas legislativas podrían incorporarse al ordenamiento dominicano para fortalecer la persecución de la defraudación tributaria?
5. ¿Cómo influye en el éxito de los procesos penales tributarios la falta de especialización de jueces y fiscales en esta materia?

MARCO TEÓRICO

1. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema

- Cuerda Riezu, A. (2019). Derecho penal tributario: doctrina y jurisprudencia española. Editorial Aranzadi.
- Feijoo Sánchez, B. J. (2023). La imputación objetiva en el derecho penal económico y de la empresa. Chile: Ediciones Olejnik.
- Forero Hernández, C. F. (2020). El bien jurídico protegido en el delito de defraudación o evasión tributaria. Una visión desde las legislaciones colombiana y española. *Nuevo Foro Penal*, 16(95), 191–233. <https://ezproxy.unibe.edu.do:2074/10.17230/nfp16.95.7>
- Forero Hernández, C. F. (2021). La consideración del Delito Tributario como ilícito de cuello blanco y su dificultad probatoria. *Principia Iuris*, 18(39), 31–41.
- Gómez Jaramillo, C. (2018). Responsabilidad penal de los asesores tributarios en Colombia. Universidad Externado de Colombia.
- Mestre Delgado, E. (1991). La defraudación tributaria por omisión. España: Ministerio de Justicia.
- Ruiz Huidobro, A. G. (2022). Introducción al Derecho Tributario Internacional (Primera edición digital, Vol. 00061). Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial.
- Roxin, C. (1997). Derecho penal: parte general. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. Tomo I. España: Civitas.
- Suarez, N. (2010). Impuestos y evasión fiscal en República Dominicana. República Dominicana: Centro de Estudios Sociales Padre Juan Montalvo.
- Torres Cadavid, N. (2019). La responsabilidad penal del asesor fiscal: problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria. España, Tirant lo Blanch.

2. Desarrollos teóricos atinentes al tema

Con el propósito de sustentar el análisis de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y los contadores en relación con la defraudación tributaria, resulta esencial auxiliarse de los principios de la Teoría del Derecho, así como del Derecho Penal Económico. Desde un enfoque mixto, que posibilita la vinculación de la norma con el comportamiento social, y el rol de los profesionales en materia tributaria, el presente estudio se fundamentará principalmente en tres corrientes del pensamiento jurídico: Analítica o Positiva, Sociológica y de Valores.

La imputación a los asesores fiscales o contadores en República Dominicana se fundamenta principalmente en el Código Tributario Dominicano, que define la defraudación tributaria y la simulación dolosa. Por otra parte, el recién promulgado Código Penal Dominicano, castiga las figuras de autoría y complicidad. Igualmente, las Normativas emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) son consideradas como referencia en el ámbito tributario. Según autores como Alexy (2025), refiere que la norma penal debe aplicarse conforme al principio de legalidad, pero permitiendo un desarrollo interpretativo racional.

El principio de culpabilidad personal constituye el inicio del debate doctrinal acerca de la responsabilidad penal en el ámbito profesional. Como bien señala Jakobs (1995) el derecho penal no puede castigar el consejo o el saber técnico, sino únicamente aquellas conductas que supongan una infracción del deber jurídico con dolo o negligencia grave. En consecuencia, para que un contador o asesor fiscal sea imputado penalmente, es imperativo demostrarse que su intervención trascendió el ámbito de la asesoría y generó un riesgo no autorizado por la ley.

Como advierte Muñoz Conde (2018), desde el punto de vista del Derecho Penal Económico, la responsabilidad del asesor fiscal se medirá en función de garante, su nivel de conocimiento sobre la operación y su implicación en las decisiones tributarias. No todas las recomendaciones estratégicas son ilegales; solo aquellas

que buscan eludir intencionalmente el pago de impuestos pueden considerarse como colaboración o coautoría.

- Mir Puig, S. (2008). Derecho penal. Parte general (8.^a ed.).
- Muñoz Conde, F. (2018). Derecho penal. Parte general (10.^a ed.).
- Roxin, C. (1997). Derecho penal: Parte general. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito (T. I).
- Roxin, C. (2006). Problemas fundamentales de dogmática penal.

La validez del Derecho, de acuerdo con el positivismo jurídico contemporáneo, se deriva de su construcción normativa y de la definición formal de las acciones que poseen relevancia penal (Fabra-Zamora, 2001).

- Alexy, R. (2025). Kant's legal positivism and natural law theory.
- Álvarez, F. (2020). Derecho penal económico en República Dominicana.
- Bacigalupo, E. (2019). Derecho penal económico y de la empresa.
- Silva Sánchez, J. M. (2012). La expansión del derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales.

Por otra parte, según Tamanaha (2015), la sociología jurídica se dedica al estudio de la efectividad real del derecho, observando como el entorno social incide en la adhesión a las normas. Las siguientes teorías criminológicas predominan en el análisis de los delitos tributarios:

a) Delitos de cuello blanco: Edwin Sutherland es el creador del concepto de “the white collar crime”, que se caracteriza como el delito perpetrado por individuos de alta reputación y que se encuentran en el desempeño de sus funciones laborales. Esta perspectiva altera el enfoque desde la marginalidad hacia los actores profesionales y las entidades, lo cual coincide con la función de contadores y asesores fiscales como potenciales intermediarios o facilitadores del fraude fiscal. Sutherland, 1983; Ramzan et al., 2025.

b) El triángulo del fraude (justificación/oportunidad) y el diamante del fraude (capacidad): describen como se combinan la capacidad técnica de los actores, como contadores o asesores fiscales, con las motivaciones, las racionalizaciones y la oportunidad estructural. Lokanan, 2015; Sujeewa, 2018.

- Benson, M. L., Simpson, S. S. (2017). White-Collar Crime: An Opportunity Perspective.
- Fabra-Zamora, J. L. (2021). Legal Positivism as a Theory of Law's Existence.
- Kirchler, E. (2017). Tax compliance and power-trust balance.
- Kuhlen, L. (2015). Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal.
- Teichmann, F. M., Monteiro, D. R. (2019). Delitos de cuello blanco. Alemania: Kassel University Press.

La revisión del tema, basado en la Escuela de Valores, integra los principios constitucionales de solidaridad y equidad fiscal. Según Dworkin (2011), el asesor fiscal, no solo optimiza la carga tributaria, sino que es una garantía de la veracidad fiscal del cliente. Cuando el profesional favorece la evasión, se perjudica la recaudación de los impuestos y se vulnera el principio de igualdad frente al tributo. Este principio de dolo eventual se sustenta axiológico en la salvaguarda de derecho jurídicos de carácter supraindividual (Álvarez, 2020).

- Caliendo, P. (2023). Derecho tributario y
- Bacigalupo, E. (2019). Derecho penal económico y de la empresa.
- Caliendo, P. (2023). Derecho tributario y análisis económico del derecho.
- Dworkin, R. (2011). Justice for hedgehogs.

3. Definición de conceptos básicos

a) Asesor fiscal/tributario: profesional con especialización en proporcionar asesoramiento a los contribuyentes acerca de la interpretación de las leyes, el

cumplimiento de las obligaciones tributarias y la planificación fiscal. (Bacigalupo, 2019).

b) Contador público autorizado (CPA): experto acreditado con competencias particulares y obligaciones éticas vinculadas con la precisión y veracidad de los registros contables. (Ley Núm. 633-16).

c) Cumplimiento tributario: nivel de cumplimiento voluntario de las reglas fiscales por los contribuyentes y sus asesores. (Kirchler, 2017).

d) Defraudación tributaria: conducta dolosa mediante la cual el contribuyente, por acción u omisión, induce a error a la administración tributaria para obtener un beneficio fiscal indebido. Arts. 236-239 Código Tributario Dominicano.

e) Delitos Económicos: infracciones penales que ponen en peligro el orden fiscal, financiero o económico del Estado, ocasionando un perjuicio colectivo. (Silva Sánchez, 2018).

f) Derecho Tributario: rama del Derecho Penal que regula la creación recaudación, creación y control de los tributos establecidos por el Estado, así como las relaciones jurídicas que surgen entre los entes públicos y los particulares en materia de obligaciones fiscales. (Bacigalupo, 2019).

g) Derecho Penal Económico: rama del Derecho Penal que tutela los bienes jurídicos de naturaleza supraindividual, en respuesta a comportamientos económicos ilícitos. (Silva Sánchez, 2018).

h) Lavado de Activos: proceso de ocultamiento o legitimación del origen ilícito de bienes derivados de actividades delictivas, incluyendo los delitos tributarios de gravedad. (Ley Núm. 155-17).

i) Planificación Fiscal: elaboración de estrategias legítimas orientadas para minimizar la carga tributaria dentro de los límites legales y éticos. (OECD, 2021).

j) Responsabilidad penal: imputación jurídico-penal de un hecho delictivo a un sujeto específico, conforme a criterios de imputación objetiva y subjetiva (Quintero Olivares, 2019).

k) Triangulo del fraude (Fraud Triangle): modelos que describen la comisión de fraudes y que comprenden elementos tales como presión, oportunidad, racionalización y capacidad. (Lokanan, 2015).

OBJETIVOS

3. Objetivo General

Analizar desde una perspectiva jurídica y comparada la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores en los casos de defraudación tributaria, con el propósito de examinar su fundamentación normativa, alcances y desafíos en el contexto del ordenamiento jurídico dominicano.

4. Objetivos específicos

- Analizar la evolución de la jurisprudencia y las regulaciones en diferentes sistemas legales, en relación con la responsabilidad de los asesores fiscales y contadores, enfatizando los criterios doctrinales que respaldan la imputación penal.
- Comparar el régimen jurídico dominicano con los marcos normativos de otros países, con el propósito de identificar semejanzas, diferencias y buenas prácticas en la tipificación y persecución de los asesores tributarios y contadores.
- Proponer lineamientos orientados a fortalecer la efectividad del régimen penal tributario en República Dominicana.

Metodología

1. Tipo de investigación

La modalidad de investigación que rige este trabajo de estudio es cualitativa, descriptiva y comparada. En este sentido, se analiza la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores en casos de defraudación tributaria, desde una perspectiva teórica y normativa.

Desde una perspectiva cualitativa, se analizan las interpretaciones y consecuencias jurídicas de las regulaciones que rigen la responsabilidad penal tributaria, así como su implementación práctica en el contexto dominicano. Según Hernández Sampieri, Fernández -Collado y Baptista (2014), la investigación cualitativa *“se enfoca en comprender los fenómenos desde la perspectiva de los participantes y en su contexto natural, con un énfasis interpretativo más que numérico”*.

El elemento descriptivo de la investigación, por otro lado, se fundamenta en la necesidad de reconocer, exponer y explicar los componentes estructurales del tipo penal de defraudación tributaria, las funciones de los asesores fiscales y contadores, y las formas en que estos pueden incurrir en responsabilidad penal. Para Saino (2010), la investigación descriptiva *“consiste en caracterizar un fenómeno o situación concreta y determinar sus componentes esenciales”*.

De la misma manera, el análisis comparativo facilita la identificación de las semejanzas y diferencias entre la regulación dominicana y la de otros ordenamientos. En este sentido, según De Asis Roig (2003), el método comparado *“no solo permite identificar divergencias entre los sistemas jurídicos, sino también proponer soluciones adaptadas a la realidad local a partir de las experiencias foráneas”*.

2. Métodos de investigación

La presente investigación se apoya en la articulación de los métodos de análisis capaces de dar cuenta del fenómeno de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores desde una perspectiva hermenéutica, sistemática y comparada. Para ello se emplean los métodos: analítico, dogmático o exegético y comparado.

El método analítico: consiste en descomponer el fenómeno jurídico en sus partes y establecer la forma en que éstas se relacionan entre sí. El análisis jurídico: "desintegrar un sistema jurídico en sus partes para estudiar la función y alcance de cada una de ellas en el todo", como lo define Cabanellas (2005).

Asimismo, el método dogmático es el principal para esta investigación, ya que para estudiar el derecho penal tributario se necesita interpretarlo de manera sistemática y coherente con la normativa actual. Para Hans Kelsen (1934), la dogmática jurídica "estudia el derecho positivo como un orden normativo que debe ser descrito y explicado en sus propios términos, sin recurrir a valoraciones".

Finalmente, el método comparado nos permite examinar las similitudes y diferencias entre la regulación dominicana y la de otros países que han desarrollado más ampliamente la responsabilidad penal del asesor fiscal. Según Zweigert y Kötz (1998), la comparación jurídica "no aspira a igualar los sistemas, sino a entender cómo resuelven problemas similares los distintos sistemas".

INTRODUCCIÓN

La creciente complejidad de las operaciones económicas y de los esquemas de planificación fiscal ha puesto de manifiesto que, además del contribuyente, los asesores fiscales y contadores pueden desempeñar un rol relevante en la elaboración, estructuración y ejecución de esquemas de defraudación tributaria. En el Derecho Penal Económico contemporáneo, la defraudación tributaria constituye uno de los principales desafíos, debido a su impacto directo en la recaudación fiscal, la equidad tributaria y la confianza en el sistema impositivo.

No obstante, mientras en República Dominicana, persisten vacíos normativos, en otros ordenamientos jurídicos existen criterios claros para la imputación de los asesores fiscales y contadores, que les permite distinguir con facilidad entre la asesoría fiscal legítima e ilegítima.

La pertinencia del presente estudio se fundamenta en la necesidad de examinar comparativamente diversos sistemas jurídicos que regulan la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores en casos de delitos tributarios. Se hace necesario la identificación de buenas prácticas, así como de criterios de imputación y soluciones normativas que contribuyan al fortalecimiento del sistema legal.

En el caso de República Dominicana, la ausencia de disposiciones específicas y de parámetros jurisprudenciales consolidados, genera riesgos contrapuestos, por un lado, la impunidad de conductas dolosas altamente sofisticadas, y por otro, la criminalización indebida del ejercicio profesional. El análisis comparado con los ordenamientos de países como España, México, Colombia y Argentina genera referentes útiles para la regulación coherente de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores que participen en esquemas fraudulentos.

Metodológicamente, el estudio se desarrolla bajo un enfoque cualitativo, descriptivo y comparado, empleando el método analítico, dogmático o exegético y comparativo.

Dicho enfoque permite examinar de manera sistemática la normativa penal y tributaria, la doctrina especializada y la jurisprudencia relevante, tanto en el ámbito nacional como en el derecho comparado, facilitando la identificación de similitudes, diferencias y oportunidades de mejora en la regulación de la responsabilidad penal profesional en materia tributaria.

La investigación se estructura en tres (3) capítulos, organizados de forma progresiva. El Capítulo I, aborda los fundamentos teóricos normativos de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores, analizando la defraudación tributaria como ilícito penal, los elementos del tipo, los principios de imputación penal y el marco jurídico dominicano.

CAPÍTULO I: FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y NORMATIVOS DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ASESORES FISCALES Y CONTADORES

El Derecho Penal Tributario es una rama del Derecho Penal Económico que tiende a defender la Administración Tributaria de todo delito que atente contra la renta estatal o que la ponga en peligro. Su emergencia se justifica en dotar al ordenamiento tributario de medios coercitivos sancionadores para ciertas conductas que van más allá de la mera infracción administrativa, violando directamente el principio de solidaridad.

Desde un punto de vista dogmático, el Derecho Penal Tributario se sitúa entre el Derecho Penal General y el Derecho Tributario material. En la realidad, el Derecho Penal Tributario ha generado controversias en cuanto a su legitimidad. Para penalistas como Jiménez de Asúa o Bustos Ramírez, la sanción penal tributaria ha de quedar para los casos dolosos, para no "sobrepenalizar al contribuyente" (Bustos Ramírez, 2002). Sin embargo, el desarrollo del sistema económico mundial y la sofisticación de las maniobras evasivas han extendido el Derecho Penal al ámbito tributario, reforzando la tutela reforzada del patrimonio público (Cervini, 2020).

La sofisticación de las operaciones financieras y la multiplicación de las técnicas de planificación fiscal agresiva han puesto al asesor fiscal y al contador en el centro del cumplimiento tributario en la economía globalizada. Hoy día la defraudación fiscal es la forma más elaborada de incumplimiento tributario.

Para García Novoa (2017), el Derecho Penal Tributario es *"la respuesta del ordenamiento jurídico a los casos más graves de incumplimiento tributario, en los que el fraude o la simulación no son meros ilícitos tributarios, sino atentados contra el orden público financiero del Estado"*. De ahí que esta área del derecho tiene dos (2) objetivos: prevenir el fraude fiscal, desalentando a quienes lo cometen, y castigar

penalmente las conductas fraudulentas que violan el deber constitucional de contribuir.

El bien jurídico protegido aquí (los impuestos) se transforma en estructural, porque no son solo las arcas del Estado lo que está en juego, sino la confianza ciudadana en la justicia del sistema fiscal. Como ya alertara Pezzutti (2018), *"la Hacienda Pública es el soporte de sostenibilidad del Estado Social de Derecho y su defraudación es una forma de injusticia social que socava el pacto fiscal entre ciudadano y Estado"*.

Por eso, hoy en día la política criminal intenta modular el principio de última ratio con el de eficacia en la persecución del fraude fiscal. El Derecho Penal queda para los casos más graves y dolosos, quedando para la sanción administrativa o civil los menores (García Nova, 2017).

1.1. La defraudación tributaria como ilícito penal

La defraudación fiscal es el corazón del Derecho Tributario y su interpretación, como señala Ferrajoli (2009), es el elemento determinante para imputar responsabilidad penal a terceros colaboradores. Doctrinalmente, la defraudación tributaria vendría a ser la conducta dolosa que busca eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, valiéndose de maniobras fraudulentas, engaños, ocultamientos o manipulaciones de la información.

La tipificación como delito se justifica en la necesidad de dar al Estado un medio de control y prevención de las conductas que violan directamente el bien jurídico. Y este último se entiende como la capacidad del Estado, a través de la Administración Tributaria, de recaudar los recursos suficientes para asegurar el cumplimiento de sus fines (Silva Sánchez 2001).

1.1.1. Concepto y naturaleza jurídica de la defraudación tributaria

Desde un punto de vista teórico, el fraude fiscal se define como todo acto fraudulento que implique engaño, ocultamiento o simulación. La defraudación tributaria busca evadir total o parcialmente el pago de los tributos o la obtención indebida de beneficios fiscales. Esta clase de comportamiento va más allá de la simple falta de pago, es un ataque premeditado al sistema fiscal de un país.

Ahora bien, doctrinalmente, siguiendo a Mir Puig (2015), la Defraudación Tributaria vendría a ser "*cualquier comportamiento doloso, por acción u omisión, en que el sujeto pasivo o un tercero causan un perjuicio a la Hacienda Pública, utilizando medios fraudulentos para impedir o dificultar la determinación, liquidación o recaudación del impuesto*". En este sentido, se subsume en la tipicidad objetiva del delito el componente subjetivo del dolo y el elemento objetivo del engaño, que la diferencian de la simple infracción administrativa.

El delito de defraudación tributaria, en la tradición jurídica continental, ha ido transformándose en un delito autónomo dogmáticamente, distinto de los delitos comunes de estafa o falsedad. En España, por ejemplo, el artículo 305 del Código Penal configura un tipo específico de Fraude Tributario, cuyo concepto se integra por tres elementos:

1. El acto característico de esconder o manipular la verdad;
2. La materialización de la caída en la recaudación de los impuestos por la Administración Tributaria; y
3. La voluntad dolosa del agente activo.

La criminalización de la defraudación tributaria se justifica para Roxin (1997) en la especial relación de confianza del ciudadano con el Estado, por lo que el delito

tributario no solo vulnera la legalidad fiscal, sino también los principios de solidaridad y justicia en que se basa el pacto social moderno.

1.1.2. Elementos estructurales del tipo penal: sujeto activo, dolo, antijuridicidad y resultado

La defraudación tributaria se consuma cuando se dan conjuntamente los elementos objetivos y subjetivos que integran la materialidad del delito, en los términos siguientes:

- a) Elemento objetivo: la acción común de servirse de maniobras fraudulentas o engañosas para inducir a error a la Administración Tributaria. Entre las prácticas más comunes se encuentran la omisión fraudulenta de ingresos, la manipulación de registros contables, la creación de empresas ficticias, la falsificación documental y/o el uso de facturas falsas.
- b) En la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de República Dominicana, SCJ No. 2023-0001, de fecha 10 de enero de 2023, la cual establece: 531-2018, la Sala Penal señaló: "La defraudación tributaria se configura cuando el contribuyente por cualquier medio fraudulento elude la fiscalización o el pago del impuesto que legalmente le corresponde". Este criterio se alinea con la postura de Mir Puig (2015), para el cual el engaño es el elemento clave de la antijuridicidad en los delitos tributarios.
- c) Elemento subjetivo: el dolo específico (*animus fraudandi*), la intención de defraudar a sabiendas de que se está infringiendo la obligación tributaria. Negligencia o culpa no es un crimen.

El artículo 236 de la Ley No. 11-92, que instituye el Código Tributario de la República Dominicana, exige el elemento doloso, quedando excluida de la sanción penal la simple diferencia de criterio o error de cálculo. Y eso se ajusta al principio de

culpabilidad personal que reconoce el artículo 40.15 de la Constitución de la República Dominicana (2015).

1.1.3. Diferencias entre evasión, elusión y defraudación tributaria

La distinción entre evasión, elusión y fraude tributario es fundamental para definir la línea entre el incumplimiento administrativo y el delito penal, y para establecer la responsabilidad penal del asesor y del contador que participan en la planificación o ejecución de delitos tributarios.

Como dice Álvarez García (2016), "*el derecho penal tributario ha de actuar con cirugía de precisión: allí donde la norma guarda silencio, actúa la elusión; allí donde hay dolo, actúa el fraude*". De ahí la necesidad de establecer normas claras que definan la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores, protegiendo al mismo tiempo el fisco.

- a) Evasión fiscal: se refiere a la manera de evitar el pago de impuestos, omitiendo la declaración de rentas o escondiendo información a la Administración Tributaria.

Según la OCDE (2019), la evasión fiscal se refiere a "*la violación intencional de la ley fiscal para ocultar ingresos, manipular registros o proporcionar información falsa*". Básicamente es el incumplimiento doloso de la obligación tributaria por acción u omisión.

En República Dominicana, la evasión se castiga de acuerdo con el artículo 237 de la Ley No. 11-92, que instituye el Código Tributario Dominicano, el cual tiene sanciones de multas y recargos por incumplimiento o mora. Cuando la elusión adquiere modalidades sofisticadas o estructuradas, que impliquen mecanismos de

ocultamiento y engaño, se convierte en defraudación penal, en los términos del artículo 236 de la ley antes citada.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia (Sentencia No. 531-2018) explicó que la evasión se diferencia del fraude porque *“no hay artificio ni simulación para engañar al fisco”*. La evasión siempre recibe un castigo administrativo, nunca penal, a menos que se demuestre la intención de engañar y el uso de un medio fraudulento.

- b) Evasión fiscal: es el uso de medios legales en apariencia para disminuir la carga tributaria, aprovechando lagunas, ambigüedades o inconsistencias de la ley. Esta conducta no es ilícita, a menos que vaya en contra del propósito de la ley o viole los principios de buena fe y razonabilidad tributaria.
- c) En palabras de Atienza (2006), la elusión *“se sitúa en el límite de la legalidad, ya que el contribuyente respeta la letra de la ley, pero viola su espíritu”*. En tal contexto, la elusión es un acto antijurídico económicamente hablando, pero jurídicamente permitido en tanto el legislador no subsane las lagunas legales que posibilitan su existencia.

En el derecho comparado, la OCDE (2013) acuñó el término BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) para referirse a aquellas prácticas de elusión fiscal a nivel internacional que, aunque no rompen la ley, reducen la base imponible y trasladan los beneficios a jurisdicciones de baja tributación. Estas prácticas, sin ser ilegales, han llevado a cambios legislativos para prevenirlas con cláusulas generales anti-elusión (GAAR).

- d) La defraudación tributaria: es el máximo nivel de ilicitud tributaria, que supone el uso doloso de mecanismos fraudulentos que buscan inducir a error a la Administración Tributaria.

El art. 236 del Código Tributario Dominicano, que define la defraudación tributaria, sancionada con prisión y multa, exige dolo directo y medio fraudulento.

Doctrinalmente, Villar (2018) reconoce tres (3) grandes categorías de Defraudación Tributaria:

1. Fraude simulado: creando identidades falsas (sociedades pantalla, transacciones ficticias, etc.);
2. Estafa por omisión: ocultando información pertinente; y
3. Fraude por falsificación de documentos o registros contables: manipulando la información para evadir impuestos.

Es fundamental resaltar, en este punto, el criterio recogido en la sentencia TSA No. 003-2021, Tribunal Superior Administrativo, que establece: "*El fraude fiscal requiere un acto doloso, premeditado, para engañar a la autoridad; no es suficiente el mero incumplimiento u error de interpretación*".

1.1.4. Principios que rigen la imputación penal de los asesores fiscales y contadores Principios penales aplicables: legalidad, tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad

La imputación penal en el Derecho Penal Tributario se ajusta al modelo del Derecho Penal Moderno, asegurando el ius puniendi estatal y evitando analogías lesivas a los derechos fundamentales. Para los asesores fiscales y contables estos principios importan porque puede ser complicado distinguir entre la asesoría técnica legítima y la participación consciente en un fraude. Por lo que el derecho penal debe someterse a los principios de proporcionalidad, legalidad y culpabilidad, propios de un Estado de derecho (García Nova, 2017).

El principio de nulla poena sine lege, base del Derecho Penal, implica que no puede imponerse una pena si no hay una ley previa que establezca el delito. Y este principio se encuentra consagrado en el art. 40, núm. 15, de la Constitución de la República Dominicana (2015) y en el art. 2 del nuevo Código Penal (Ley 74-25,

2025). En el ámbito tributario, este principio se relaciona con la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores, cuya responsabilidad no puede extenderse analógicamente o por interpretación extensiva. Ferré Olivé (2019) señala que el Derecho Penal Tributario no permite la creación de tipos penales implícitos ni la sanción como delito de la mera infracción administrativa.

Ello significa que el asesor o contador solo será penalmente responsable si su actuar se subsume típicamente en un tipo penal específico (v.gr., fraude tributario, falsedad documental, autoría mediata dolosa, etc.). Cualquier intento de imputación basado en presunciones o en la mera relación profesional con el contribuyente vulneraría el principio de legalidad y la prohibición de analogía.

En ese contexto, el Tribunal Constitucional de República Dominicana, a través de la Sentencia TC/0129/21, reiteró que la legalidad penal no solo requiere una ley previa, sino también su previsibilidad. Y eso exige a los jueces interpretar restrictivamente las leyes penales. Esta lección sirve para librar de acusaciones genéricas o desproporcionadas a los profesionales tributarios.

El principio de culpabilidad es el principio jurídico en virtud del cual no se puede ser declarado culpable de un delito si no existen pruebas suficientes para destruir la presunción de inocencia. Este principio es fundamental en el Derecho Penal, pues asegura que la responsabilidad penal recaiga sobre quien voluntariamente o negligentemente comete la acción (en este caso, el asesor fiscal/contador), protegiendo los derechos del acusado y asegurando un juicio justo. Asimismo, este principio establece que la pena solo puede ser impuesta al que ha actuado con dolo o culpa grave y con capacidad de comprensión y autodeterminación. En el ámbito tributario esto requiere probar la intención fraudulenta de colaborar o participar en el fraude.

Como indica García Novoa (2017), *"no cualquier error técnico o error de consejo fiscal es delictivo, sino sólo aquél en que el profesional actúa sabiendo y queriendo*

defraudar al fisco". Por lo tanto, la negligencia profesional o la discrepancia interpretativa de una norma tributaria no deben ser penalizadas.

El nuevo Código Penal de la República Dominicana (Ley 74-25, art. 57) lo consagra al establecer que *"solo es punible quien ha procedido dolosamente, a sabiendas y con voluntad, o culposamente en los casos previstos por la ley"*. Aquí la imputación al profesional requiere acreditar no sólo su actuación técnica, sino su participación dolosa en el resultado fraudulento.

En la jurisprudencia del Tribunal Supremo español ya se ha reconocido esta exigencia (por ejemplo, STS 166/2019: *"El asesor fiscal sólo responde penalmente cuando conoce la ilicitud del negocio y participa voluntariamente en él"*). Este criterio ha sido acogido por los tribunales mexicanos, que exigen prueba de dolo directo o eventual en la actuación del contador, en los términos del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

El principio de proporcionalidad se refiere a la adecuación de los medios de acción a los objetivos perseguidos en una circunstancia específica, particularmente en el contexto jurídico-administrativo. Este principio postula que las acciones implementadas deben ser proporcionales para alcanzar los objetivos propuestos, evitando la excesividad o la implementación de medidas desproporcionadas.

En el ámbito tributario, el principio de proporcionalidad reclama una pena justa, necesaria y proporcional al daño causado al bien jurídico protegido. La proporcionalidad cobra mayor importancia por la triple sanción administrativa, civil y penal. El profesor Van Weezel (2015) indica que *"la proporcionalidad debe limitar el poder sancionador del Estado y el Derecho Penal debe ser la última ratio ante las infracciones tributarias"*. Este principio asegura que solo se apliquen penas de prisión en casos de fraude doloso a gran escala, no por errores menores o incumplimientos accidentales.

En República Dominicana, la Ley 74-25, en su artículo 33, lo consagra de manera expresa al establecer que *"la pena debe ser proporcional al delito y al sufrimiento del delincuente"*. Por lo cual, el asesor o contador solo será sancionado penalmente cuando haya sido partícipe necesario del delito y haya provocado un perjuicio al Fisco.

La proporcionalidad también se manifiesta en el tope pecuniario que algunas legislaciones exigen para configurar el delito de estafa. En España, el artículo 305 del Código Penal establece en CIENTO VEINTE MIL euros (EU\$120.000) el fraude fiscal para que sea delito. En México, la pena se agrava si el monto defraudado supera los SIETE MIL OCHOCIENTOS pesos (\$7,800,000) mexicanos, de acuerdo con el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

El principio de mínima intervención (última ratio), según el cual el Derecho Penal sólo debe intervenir cuando el resto de mecanismos jurídicos sean insuficientes para proteger el bien jurídico. Su aplicación en el campo tributario es de gran importancia, ya que la mayoría de las infracciones se pueden resolver por medio de sanciones administrativas o por mecanismos de regularización fiscal (Ferré Olivé, 2019). Este principio veda al Estado a usar la vía penal como mecanismo de presión o amedrentamiento a los profesionales o contribuyentes.

Según Cervini (2020), *"la sanción indiscriminada de la conducta fiscal mina la confianza en el sistema tributario y transforma el Derecho Penal en un instrumento de política fiscal, en vez de un instrumento de justicia"*. Por lo que la vía penal debe quedar reservada para los casos donde se logre probar la intencionalidad dolosa, maniobras fraudulentas o participación profesional determinante.

En República Dominicana, este criterio se encuentra implícito en el artículo 4 del Código Procesal Penal, que exige el uso del principio de proporcionalidad y razonabilidad en la persecución del delito.

Igualmente, el principio de responsabilidad personal señala que nadie puede ser castigado por el hecho de otro. En tales términos, en el campo de la responsabilidad profesional, este principio vuelve a adquirir relevancia para evitar imputaciones automáticas en virtud de la relación contractual o jerárquica.

García Novoa (2017) aclara que el asesor o contador no es penalmente responsable por lo que haga el cliente, sino por lo que él mismo haga con dolo o en una colaboración necesaria. Ello significa que el profesional no es cómplice por el solo hecho de haber preparado una declaración o estructurado una planificación fiscal que luego fue aprovechada por el contribuyente, si no tenía conocimiento del propósito ilegal.

En ese sentido, el art. 53 del nuevo Código Penal de la República Dominicana dispone que la autoridad y la complicidad exigen la ejecución consciente y voluntaria de actos determinantes para la consumación del resultado. Por lo que la imputación penal debe de ser individualizada, analizando la participación y el conocimiento de cada uno de los participantes. Así, el Derecho Penal Tributario se erige como un medio lícito de control económico, pero con los límites propios del Estado de Derecho. Los principios de legalidad, culpabilidad, proporcionalidad, mínima intervención y responsabilidad personal, ya enunciados, conforman el marco garantista de la imputación penal de asesores y contadores en delitos tributarios.

1.2. La asesoría fiscal y contable en el contexto del Derecho Tributario

Los elementos fundamentales de la Teoría del Delito resultan aplicables para el delito de Defraudación Tributaria, toda vez que la doctrina especializada los adopta al tipo penal. Según Mir Puig (2015), en su obra Derecho Penal, Parte General, los elementos constitutivos pueden definirse de la siguiente forma:

1. Elemento objetivo o material: se encuentra constituido por las acciones u omisiones habituales que infringen el deber jurídico y que dañan o amenazan el bien jurídico protegido. En el caso de la Defraudación Tributaria, esto significa el incumplimiento de un deber tributario por engaño u omisión dolosa.
2. Elemento subjetivo: para los fines del presente estudio, se traduce a la obligación tributaria que se elude con el objetivo de obtener una ventaja indebida.
3. Bien jurídico protegido / tipicidad normativa: la conducta debe lesionar un bien jurídico protegido, y además debe estar tipificada por la ley. Por consiguiente, la conducta debe estar contenida en una norma que castigue la Defraudación Tributaria.
4. Resultado o lesión/ consecuencia: si bien en ciertos delitos el resultado es fundamental, en la Defraudación Tributaria generalmente se requiere que haya una pérdida patrimonial o un riesgo para la Administración Tributaria, en otras palabras, que la conducta afecte la correcta recaudación de los tributos.
5. Relación de causalidad / imputación objetiva: la conducta se considera punible, cuando existe un vínculo de causalidad entre la acción u omisión típica y el daño o riesgo del bien jurídico, además, la conducta debe ser atribuible al sujeto de manera objetiva y la valoración del comportamiento. Por lo tanto, para impactar la recaudación de los tributos, la maniobra de engaño debe tener éxito, o por lo menos encontrarse orientada a tenerlo.

1.2.1 Concepto y funciones del asesor fiscal y del contador

La asesoría tributaria constituye una parte esencial del sistema tributario; implica la integración de conocimientos de diferentes disciplinas: Derecho Tributario, Contabilidad, Finanzas, Derecho Corporativo y, cada vez más, Derecho Penal Económico. Su función no es solo orientadora, sino que también actúa como

mecanismo de control de cumplimiento de la normativa tributaria, fomentando la seguridad jurídica y la transparencia en la relación fisco-contribuyente.

El cumplimiento de las obligaciones fiscales en tiempo y forma no se limita a la responsabilidad del contribuyente, sino que recae en la intervención técnica, ética y diligente de los profesionales que participan en la estructuración, ejecución y certificación de las operaciones gravadas. Es aquí donde el asesor fiscal y el contador público autorizado juegan un papel determinante para moldear la conducta fiscal, ya sea induciendo al cumplimiento o generando las condiciones para el riesgo fiscal. Estas funciones frecuentemente se añaden a la representación del contribuyente ante la Administración Tributaria en procedimientos de revisión, reclamaciones económico-administrativas y procesos penales.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2022), los asesores fiscales *“influyen en el comportamiento fiscal de los contribuyentes, promoviendo el cumplimiento cooperativo o la evasión/elusión agresiva”*. Esta afirmación, es especialmente aplicable en países como República Dominicana, donde la evasión impositiva es un problema estructural que afecta la recaudación y la equidad del sistema tributario.

Desde el punto de vista teórico, Bobbio (1991) ya advertía que los operadores "son agentes sociales que garantizan la eficacia del ordenamiento jurídico". Y esta diferencia transforma la asesoría fiscal en una actividad no neutra, no privada. Por el contrario, su ejercicio impacta la sostenibilidad fiscal del Estado, la redistribución de la carga tributaria y la confianza ciudadana en las instituciones fiscales.

En el derecho dominicano no se encuentra regulada de manera expresa y sistemática la asesoría fiscal. Pero su ejercicio está sujeto a ciertas normas jurídicas indirectas, creadoras de obligaciones, responsabilidades y sanciones. Entre ellas, el Código Tributario Dominicano (Ley 11-92) ya contempla la figura de "representantes" y "responsables solidarios", pero no identifica expresamente a los

asesores fiscales como sujetos obligados. A ello se suma la Ley N° 20.374, que establece la obligación de informar y educar sobre los riesgos del consumo de tabaco, y la Ley N° 20.660, que prohíbe fumar en lugares cerrados de acceso público. 749-08 sobre Sociedades Mercantiles, que exige transparencia contable y responsabilidad profesional en la elaboración de los estados financieros. Asimismo, la Ley No. 155-17 sobre Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo, que crea una nueva obligación para los contadores como "*sujetos obligados no financieros*" con obligaciones de debida diligencia, verificación e informe de operaciones sospechosas. Estas normas se complementan con las normas de ética y técnicas emitidas por el Instituto de Contadores Públicos Autorizados de República Dominicana (ICPARD), de cumplimiento obligatorio para el ejercicio de la profesión.

La jurisprudencia ha definido progresivamente la responsabilidad profesional en materia tributaria. En particular, el Tribunal Superior Administrativo, en la sentencia TSA 003-2021, ha dispuesto que el contador puede ser sancionado administrativamente cuando con su actuar permite que se generen declaraciones fraudulentas. Esto corrobora que, a pesar de no estar regulada, la asesoría fiscal, puede generar responsabilidad jurídica por extensión, especialmente cuando existe colaboración, facilitación o negligencia grave en la comisión de delitos fiscales.

Todo este andamiaje jurídico, teórico y jurisprudencial evidencia que la asesoría fiscal y contable en República Dominicana es una labor jurídica de alto impacto, cuya mala práctica no solo genera consecuencias administrativas, sino que puede llegar al ámbito penal, en los casos de defraudación tributaria.

1.2.2 Obligaciones profesionales, deber de veracidad y de colaboración de los asesores fiscales y contadores

El asesor fiscal y el contador deben actuar conforme al estándar del profesional prudente, siguiendo criterios de razonabilidad, lealtad y buena fe. Esta obligación proviene de los principios generales del Derecho Tributario, entre las que resaltan:

- a) Deber de veracidad: consiste en garantizar que la información que se proporcione a la Administración Tributaria sea íntegra, verificable y ajustada a la realidad económica de las operaciones;
- b) Deber de diligencia técnica: implica verificar la documentación, evaluar la razonabilidad de las deducciones y orientar dentro de los límites de la ley;
- c) Deber de abstención: el asesor no debe participar en estructuras, operaciones, maniobras o transacciones cuyo único objetivo sea ocultar información o evadir tributos; y
- d) Deber de advertencia: el profesional debe informar al contribuyente sobre las consecuencias legales de ciertas decisiones fiscales.

En el concepto del Derecho Tributario, los principios éticos adquieren relevancia particular dado que la función del asesor incide directamente en la determinación de la obligación tributaria, el imperativo deber constitucional de contribuir al sostenimiento del Estado y la integridad del sistema fiscal.

Autores como Silvia Sánchez (2001) advierten que, en el contexto los delitos económicos, la ética profesional es un componente esencial para prevenir la expansión desmedida del sistema penal.

El principio de integridad profesional constituye la piedra angular de la ética en la asesoría fiscal, toda vez que supone que se actuará con honestidad, rectitud y coherencia profesional y aplicación de las normas tributarias. La integridad también es un estándar internacional. El IFAC (International Federation of Accountants) (2018) establece que contador debe actuar con integridad aun cuando ello implique contradecir los intereses inmediatos del cliente, enfatizando que la *“integridad es la base de la confianza social en la profesión contable”*.

De la misma manera, el principio de objetividad exige que el asesor fiscal y el contador actúen libres de influencias indebidas, conflictos de interés y presiones

externas. Su obligación no es frente al cliente exclusivamente, sino frente al sistema tributario en su conjunto.

En palabras de Villar (2018), la objetividad implica que el profesional *“no puede permitir que sus juicios técnicos sean afectados por intereses económicos de terceros ni por presiones de los clientes”*.

Por otra parte, el principio de competencia y diligencia profesional constituyen obligaciones esenciales del profesional fiscal. Según el Código de Ética del Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana (ICPARD), la competencia implica conocimiento actualizado de la normativa tributaria, así como habilidad técnica para interpretar e implementar reglas fiscales y actualización continua ante reformas legales normativas.

En cuanto al principio de confidencialidad y el uso adecuado de la información, el asesor fiscal gestiona y maneja datos altamente sensibles relacionado con los ingresos, activos, operaciones internas, estrategias empresariales, estructuras societarias, etc. Este mandato impone la obligación de resguardar la información y utilizarla para fines profesionales. No obstante, la confidencialidad no es absoluta, de acuerdo con la Ley No. 155-17 sobre Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo, refiere la obligación de los contadores respecto del reporte sobre cualquier información que revele indicios de criminalidad financiera, incluyendo defraudación tributaria como delito precedente.

El principio de lealtad profesional y deber de advertencia, no implica que el asesor defienda ciegamente los intereses del contribuyente, sino que debe actuar dentro del marco de la legalidad. La autora, Natalia Torres (2021), postula que la lealtad profesional se convierte en un mecanismo de prevención frente al fraude fiscal, al obligar al asesor a actuar como *“barrera ética”* frente a decisiones tributarias ilícitas.

En cuanto al principio de independencia profesional frente a la Administración Tributaria, no sólo refiere a la relación con el cliente, sino también con la Administración Tributaria. El asesor fiscal debe colaborar de buena fe, pero sin renunciar a su papel de defensor técnico de los intereses del contribuyente dentro de la legalidad. La OCDE (2021) promueve el modelo de cooperative compliance, donde los profesionales mantienen una relación transparente con la autoridad fiscal, pero conservan su autonomía técnica.

Los principios éticos no solo tienen importancia moral o administrativa pueden convertirse en criterios de imputación penal cuando su infracción contribuye a un delito tributario. El Tribunal Constitucional Dominicano, mediante la sentencia TC/0154/20, subraya que los profesionales que operan en sectores regulados tienen deberes especiales de diligencia, derivados de la confianza social en su función.

1.2.3 El límite entre la planificación fiscal legítima y la asesoría fraudulenta

La frontera entre la planificación fiscal legítima y la asesoría fraudulenta no siempre es clara, sobre todo en regímenes fiscales donde existen vacíos normativos o donde no se ha adoptado cláusulas generales antiabuso (General Anti-Avoidance Rule, GAAR), como ocurre en República Dominicana.

La intervención del asesor fiscal es determinante para orientar al contribuyente hacia una planificación razonable dentro de los márgenes de la ley, o puede, por el contrario, facilitar estructuras simuladas que constituyen defraudación penal.

La planificación fiscal legítima, consiste en la elección entre varias alternativas legales, que permite reducir la carga tributaria sin violentar las disposiciones legales

del régimen tributario. La OCDE (2022) reconoce explícitamente que la planificación fiscal lícita es parte integral de un sistema tributario eficiente y predecible.

En cambio, la asesoría fraudulenta genera estructuras ficticias o ejecuta maniobras jurídicas sin sustancia económica, con la finalidad primordial de obtener ventajas fiscales no contempladas por la ley.

Con la finalidad de delimitar la frontera entre planificación lícita y asesoría fraudulenta, la doctrina adoptó inicialmente el criterio de la forma jurídica, permitiendo cualquier planificación que se alinee formalmente con la legislación. En la República Dominicana, la ausencia de una GAAR y la falta de una figura penal específica tanto para el asesor fiscal como para el contador, generan zonas normativas grises que pueden resultar en la impunidad de estructuras fraudulentas sofisticadas, o en la criminalización incorrecta de la planificación fiscal razonable.

1.3. La responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores

Los asesores fiscales y contables siempre han sido considerados entes neutros que solo se dedican a elaborar estados financieros o declaraciones de impuestos.

El Derecho Penal Tributario y, en especial, la responsabilidad penal de los profesionales en esta área es producto de una evolución histórica que va de la mano con los cambios en las estructuras económicas de los Estados. Como resultado de la sofisticación de los sistemas tributarios, la criminalidad económica y los mecanismos para evadir impuestos, el asesor fiscal se ha convertido en la figura central del derecho penal.

La doctrina actual admite que el asesor fiscal y el contador pueden ser autores mediatos, cooperadores necesarios, cómplices o incluso garantes omisivos de los delitos fiscales, en la medida de su participación y conocimiento técnico.

La responsabilidad penal del asesor fiscal y del contador descansa en tres fundamentos:

- a) Conocimiento técnico: el asesor fiscal domina la información para comprender las consecuencias fiscales de determinadas operaciones. Esta superioridad técnica incrementa su obligación de cuidado y hace su intervención decisiva para realizar un fraude fiscal.
- b) Posición de garante por función contable: en algunos casos, cuando el contador certifica estados financieros, su función puede convertirlo en garante, ya que la ley le otorga la obligación de velar por la veracidad de la información contable.
- c) Relevancia causal de su participación: para la doctrina, la del asesor fiscal o contador devendrá penalmente relevante cuando su actuación sea una condición necesaria para la realización del fraude y con conocimiento del resultado ilícito.

En República Dominicana, la promulgación de la Ley No. 74-25 del nuevo Código Penal, que acoge un modelo moderno en la regulación de los tipos penales de autoría, coautoría mediata y participación dolosa, aplicable a los delitos económicos y tributarios.

Con este nuevo marco legal se abren las puertas para poder perseguir penalmente a los asesores fiscales y contadores que conscientemente participen en delitos tributarios en perjuicio del Estado Dominicano.

En esa línea, como bien expresa el penalista dominicano Medina Báez (2025), *"el nuevo Código Penal vino a revolucionar la responsabilidad penal profesional, al reconocer que el conocimiento especializado da poder y, por tanto, crea un mayor deber de cuidado y veracidad en las actuaciones tributarias"*.

- Autoría mediata o intelectual: cuando el asesor crea el plan de fraude, dirige al contribuyente o arma las estrategias contables para disfrazar, alterar o simular la información.
- Cooperación necesaria: cuando la participación del asesor fiscal o contador es indispensable para la comisión del delito. En el campo tributario, esto suele surgir cuando el experto crea, certifica o avala documentos falsos para concretar el fraude.
- Simple complicidad: el profesional acompaña, ayuda o favorece el fraude, pero sin cuya participación el fraude se habría producido igualmente.
- Omisión impropia: el contador o asesor fiscal llega a ser responsable por omitir su obligación de actuar cuando tiene posición de garante, conoce el fraude y tiene la posibilidad real de evitarlo. Aquí la omisión se equipara a la acción siempre que haya dolo o, en algunos ordenamientos, culpa grave.
- Responsabilidad penal de la empresa: cuando la asesoría la realiza una firma contable, su responsabilidad penal se puede analizar bajo doctrinas de derecho comparado. Pero en República Dominicana todavía no se ha llegado a establecer la responsabilidad penal de las personas jurídicas.
- El derecho penal tributario es un derecho penal de culpabilidad, por lo que el asesor solo será responsable penalmente si actúa con dolo directo o eventual, culpa grave o imprudencia temeraria.

En República Dominicana no existe una norma que establezca expresamente la responsabilidad penal del asesor fiscal, pero la jurisprudencia va estableciendo pautas, entre las que podemos destacar:

1. Sentencia del Tribunal Superior Administrativo, TSA 003-2021: sanciona administrativamente a contadores por certificar declaraciones erróneas.
2. Sentencia de la Suprema Corte de Justicia, SCJ 531-2018: reconoce la ilicitud de maniobras contables para eludir el control tributario.

3. El Tribunal Constitucional, en la sentencia No. TC/154/20, sobre la necesidad de prueba completa del dolo para condenar penalmente, en especial en delitos económicos.

En otros países (como España) ya se reconoce expresamente la figura del asesor como cooperador necesario en delitos fiscales. La jurisprudencia ha condenado a asesores cuando su actuación fue esencial (STS 460/2020). Mientras que México desde 2020 con la reforma fiscal ya quedó estipulada la responsabilidad penal para quien arme y venda esquemas fraudulentos reportables.

En legislaciones como la chilena o argentina, el legislador tipifica figuras especiales para los cómplices maliciosos y los profesionales que dolosamente participan en maniobras fraudulentas que posibilitan la Evasión Tributaria.

La responsabilidad penal del asesor surge cuando: manipula la función recaudatoria del Estado, participa fraudulentamente en un fraude fiscal y usa sus conocimientos técnicos para crear mecanismos simulados. Pero el derecho penal no puede convertirse en una forma de presión indebida sobre estos profesionales, sino que debe ser la última ratio, para los casos más graves y socialmente perjudiciales.

1.3.1 Concepto de responsabilidad penal profesional

La imputación penal profesional en los delitos tributarios exige conocer con precisión el elemento subjetivo del tipo penal. El dolo se define, como la intención deliberada de defraudar al Estado, a través de la Administración Tributaria, recurriendo a artificios, omisiones o estrategias engañosas orientadas a reducir, eludir o suprimir el pago de los tributos. Sin embargo, en el contexto de un profesional tributario o contable, la detección del fraude presenta una complejidad particular, atribuible a la

naturaleza técnica de su intervención, además de la formación especializada o posición de confianza, y a la ambigüedad que puede surgir entre el consejo fiscal legítimo y la cooperación delictiva.

En otras palabras, se refiere a la imputación penal que no se origina únicamente en el ejercicio de una profesión regulada, cuyas decisiones técnicas pueden producir o facilitar la comisión de delitos. En la obra de García Novoa (2017), se refiere a que *“la imputación penal del asesor fiscal o del contador exige una constatación clara del conocimiento y la voluntad de defraudar, evitando confundir el dolo con la simple discrepancia interpretativa o la negligencia profesional”*.

La labor del asesor fiscal es socialmente relevante, ya que incide en la recaudación de los tributos del Estado, además de influir en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir, y puede tener un impacto en la integridad del sistema financiero de una nación. Por lo tanto, como sostiene Silva Sánchez (2001), en determinadas profesiones surge un *“riesgo jurídicamente desaprobado”* que justifica la necesidad de una mayor vigilancia penal cuando el profesional contribuye a la producción de delitos económicos.

En la doctrina penal, la responsabilidad profesional no se clasifica como una responsabilidad objetiva ni refleja. Se rige por el principio clásico *nulla poena sine culpa*, que traducido al español significa: no hay pena sin culpabilidad. Como ha indicado el Tribunal Constitucional Dominicano (TC/0154/20), la imputación penal exige demostración plena de la *“intencionalidad”* y del *“nexo causal relevante”*. De lo anterior se infiere que no es suficiente que el contribuyente haya defraudado, ni que el asesor haya participado materialmente; es preciso demostrar que éste ayudó o cooperó para la comisión del delito.

La responsabilidad profesional es inherentemente personal, subjetiva y específica. En materia contable, el contador que certifica estados financieros tiene un deber jurídico expreso de veracidad. De la misma manera, el asesor que estructura

operaciones tiene un deber de advertir sobre riesgos, en el caso de que estos el profesional incumpla con alguno de estos deberes, la omisión puede ser equiparada a la acción, tal y como lo indica el Código Penal Dominicano.

El nuevo Código Penal Dominicano, recoge expresamente esta distinción, al establecer que *“hay dolo cuando el autor prevé el resultado como posible y, aun así, ejecuta la acción”*. Este criterio resulta esencial para evaluar la participación profesional en el fraude, especialmente cuando el conocimiento técnico implica previsibilidad del daño tributario.

En España, el Código Penal, en sus artículos 305 y 305 bis, tipifica la responsabilidad penal profesional y destaca que cuando *“cooperen esencialmente”* con el fraude. De la misma manera, el Tribunal Supremo ha desarrollado una línea constante, en la sentencia STS-763/2012, sostuvo que el dolo en los delitos tributarios *“consiste en el conocimiento del carácter falso de la información fiscal y la voluntad de omitir o tergiversar datos relevantes para reducir la carga tributaria”*.

La reforma fiscal del año 2020, en México crea los *“esquemas responsables”* y penaliza a los asesores fiscales que creen estructuras abusivas. Por su parte, la Ley 21.2010 de Chile establece como delito penal a los *“colaboradores maliciosos”* del fraude tributario.

Asimismo, el derecho penal tributario en Argentina sanciona al profesional que interviene de manera intencionada en delitos fiscales agravados. Estos ejemplos sirven como punto de referencia para identificar vacíos y oportunidades de mejora en la legislación dominicana.

Los asesores fiscales y contadores pueden enfrentarse a tres (3) tipos de responsabilidad derivadas de su desempeño profesional:

1. Responsabilidad civil: por daños y perjuicios derivados de una asesoría fiscal negligente;
2. Responsabilidad administrativa: por violaciones al Código Tributario o normas de la Administración Tributaria, en el caso de República Dominicana, la Dirección General de Impuestos Interno (DGII);
3. Responsabilidad penal: exclusivamente cuando su conducta implique dolo o imprudencia grave y participa de un delito.

La responsabilidad penal es subsidiaria, excepcional y de una última ratio, reservada para fraudes estructurados, simulación o falsedades documentales, ocultamiento doloso de información, lavado de activos derivado de fraude fiscal y participación esencial en defraudación tributaria.

1.3.2 Criterios de imputación penal: autoría, coautoría, participación y complicidad

La determinación de la responsabilidad penal del asesor fiscal y del contador requiere un análisis de los criterios de imputación penal que permiten considerarlos autores, coautores, inductores, cooperadores necesarios o cómplices en la estructura del delito tributario. En el Derecho Penal Económico estas categorías adquieren una complejidad particular, ya que en los delitos tributarios, la ejecución del tipo penal casi nunca la realiza una sola persona, sino que participan varios individuos (el contribuyente, el representante legal, el asesor fiscal, el contador, etc.).

Como ya afirma Roxin (1997), en los delitos económicos "*la distribución de roles no excluye la responsabilidad, sino que exige un examen más cuidadoso del dominio del hecho por el profesional*". Esta afirmación es especialmente relevante en el campo de la asesoría fiscal, por el influjo técnico que el asesor fiscal/contador ejerce en las decisiones tributarias del contribuyente.

El Derecho Penal clásico, el autor se define como la persona que realiza la acción típica de manera directa o por otro medio. Sin embargo, en el campo tributario dicha afirmación es insuficiente, ya que el fraude se suele concentrar en operaciones premeditadas o encubiertas por profesionales.

La teoría actual (cfr. Claus Roxin, 1997) elabora la teoría del dominio del hecho, siendo autor aquel que domina funcionalmente la ejecución del delito, sin necesidad de realizar materialmente la acción. Esta teoría extiende la imputación penal a aquellos que, en la posición de asesores fiscales o contadores, tienen el conocimiento técnico y el poder de decisión que posibilita la maniobra fraudulenta.

En el Derecho Penal Dominicano, los criterios de imputación penal están establecidos en el Código Penal Dominicano, Ley No. 74-25, supletoriamente al delito de defraudación tributaria, en los términos del art. 236 del Código Tributario Dominicano.

Los tipos de imputación penal que a continuación se exponen permiten distinguir entre las formas de participación, desde el dominio total del delito hasta la colaboración complementaria. Cada categoría marca la línea entre el ejercicio lícito de la asesoría fiscal y la conducta delictiva, para no criminalizar donde no debe y no dejar impunes a quienes, con conocimientos técnicos, facilitan el fraude.

- a) Autoría directa: es la manera más completa de participación en el delito. Se establece cuando el asesor fiscal participa directamente en la conducta fraudulenta, ya sea creando, presentando o alterando fraudulentamente la información fiscal. En estos casos, el profesional no sólo asesora u orienta, sino que realiza materialmente el hecho que da lugar al perjuicio fiscal.
- b) Autoría mediata: el profesional no realiza directamente el fraude, sino que se vale del contribuyente u otro subordinado como instrumento para consumir el delito, siempre con dominio del resultado. Esta manera la encontramos

sobre todo en delitos tributarios complejos, donde el profesional crea el esquema defraudatorio y controla el resultado.

- c) Coautoría: cuando en un acuerdo previo delictivo participan conjuntamente varias personas que realizan actos fraudulentos, siendo esencial la participación del asesor y del contribuyente. En materia tributaria, esta forma es el reflejo de la ingeniería fraudulenta combinada entre planificadores, ejecutores, registradores y justificadores de operaciones ilegales.
- d) Inducción: convencer a otra persona de cometer el fraude, generar en otra persona la voluntad de cometer el delito; el preparador es un inductor cuando deliberadamente induce al contribuyente a utilizar esquemas ilegales o fraudulentos. Su participación influye en la voluntad del autor material, el cual no habría cometido el fraude en caso contrario.
- e) Cooperación necesaria: cuando la participación del asesor, sin realizar el fraude, es indispensable para que éste se concrete; sin su auxilio técnico el fraude no se habría podido cometer. En delitos fiscales esta forma de participación es muy común, ya que el hecho es muy técnico.
- f) Complicidad simple: ayuda secundaria o no decisiva; es decir, una ayuda auxiliar, accesoria o no indispensable para el fraude. Por ejemplo, suministrar información, prestar una ayuda no esencial, colaborar marginalmente. Y aunque no sea determinante, el asesor actúa sabiendo que está colaborando en la comisión de un fraude fiscal.
- g) Omisión impropia o comisión por omisión: cuando el asesor fiscal o el contador, en razón de su profesión, tiene un deber jurídico específico de evitar el delito y no lo hace. Esta forma de imputación es fundamental en delitos tributarios, ya que el profesional tiene deberes reforzados de veracidad, diligencia y control técnico. Si el fraude se comete por negligencia del profesional en revisar, verificar o rectificar la información con la diligencia debida, puede ser penalmente responsable cuando se configuran los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal.

Estos criterios de responsabilidad distinguen entre asesoría ilegal, asesoría negligente y asesoría criminal. Asimismo, posibilitan la imputación penal sólo si hay dominio o contribución decisiva y determinan con precisión la posición del consejero en fraudes complejos.

En República Dominicana, donde no existe un tipo penal para asesores fiscales, el uso adecuado de estas categorías es determinante para establecer la responsabilidad real del profesional conforme al Código Penal Dominicano.

1.4. Marco jurídico dominicano sobre la responsabilidad penal tributaria

La normativa jurídica dominicana en lo que respecta a la responsabilidad penal tributaria se compone de un conjunto de disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias que estipulan tanto el deber de contribuir al sostenimiento del Estado como las repercusiones penales de las conductas que lesionan la Administración Tributaria. A pesar de que la República Dominicana dispone de un sistema tributario consolidado en términos administrativos, el Derecho Penal Tributario sigue siendo un ámbito en evolución, caracterizado por la falta de una sistematización integral y por la coexistencia de normas penales dispersas en distintos cuerpos legales.

La Constitución de la República Dominicana (2015), establece principios fundamentales que legitiman el sistema tributario y la facultad sancionadora del Estado frente a conductas fraudulentas. Los ciudadanos tienen la obligación fundamental de contribuir proporcional y equitativamente a las cargas públicas, lo que significa que el pago de tributos no sea solo una obligación legal, sino también un compromiso constitucional en el marco de un Estado social y democrático de derecho.

El artículo 40 de la Constitución Dominicana (2015), en sus numerales 15 y 16, estipula el Principio de Legalidad Penal, el cual establece que ningún individuo

puede ser sancionado por actos no clasificados previamente como delito ni puede imponerse una sanción que no esté explícitamente estipulada por ley. Este principio constituye la base garantista del derecho penal tributario dominicano.

Es importante destacar, que la política tributaria se fundamenta en los principios de legalidad, equidad, progresividad y transparencia. Desde esta perspectiva, el Código Tributario Dominicano, Ley No. 11-92, representa el núcleo central de la responsabilidad penal en materia fiscal. El delito de defraudación tributaria, que se define en el artículo 236 del texto legal mencionado anteriormente, se caracteriza como ilícito toda acción u omisión deliberada destinada a: la omisión de información, la ocultación de ingresos, la falsificación documentos, o la estrategia para eludir de manera total o parcialmente el pago de tributos. Este artículo establece penas privativas de libertad y multas, reservando el derecho penal para las conductas más graves.

Continuando con el análisis del Código Tributario Dominicano, en artículo 237 se establecen las Infracciones Administrativas, consideradas como conductas que, aunque ilícitas, no cumplen con los requisitos del fraude penal, y son sancionadas administrativamente mediante multas, recargos o cierres temporales de establecimientos. Las penas accesorias comprenden la clausura de establecimientos, la incautación de bienes y suspensión del Registro Nacional de Contribuyentes (RNC), medidas que afectan no solo al contribuyente, sino también a los profesionales vinculados al caso.

Los responsables solidarios, figuran igualmente en el artículo 25, por medio del cual atribuyen responsabilidad para quienes actúen como representantes o ejecuten actos a nombre del contribuyente. Esta disposición, interpretada junto con el Código Penal Dominicano, puede extender la responsabilidad a profesionales cuando actúen en representación directa.

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), posee facultades de fiscalización conferidas por el Código Tributario Dominicano, que le permiten verificar la veracidad de la información proporcionada por los contribuyentes, así como por los contadores y/o asesores fiscales que actúan en representación de sus clientes.

Al analizar el marco jurídico dominicano, resulta indispensable destacar la participación de infracciones en el delito de Defraudación Tributaria, siendo las más frecuentes aquellas tipificadas en el Código Penal Dominicano, como la participación criminal, fabricación y uso de documentos falsos. La participación criminal se refiere a la autoría, coautoría, instigación, cooperación necesaria y complicidad. Estas disposiciones facultan la atribución de responsabilidad penal a asesores fiscales y contadores que participen en cualquier modalidad de fraude.

De la misma forma, la fabricación y uso de documentos falsos están presentes en los casos de defraudación tributaria, dado que los contribuyentes, asesores fiscales y contadores recurren a la elaboración o empleo de documentos falsos, doble contabilidad o manipulación de registros, como componentes indispensables del esquema fraudulento.

Asimismo, resulta fundamental destacar la incidencia de la Ley de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo Ley No. 155-17, en relación con la defraudación tributaria. Desde el año 2017, el fraude tributario constituye delito precedente del lavado de activos, de modo que la ocultación o encubrimiento de fondos provenientes de evasión puede generar responsabilidad penal adicional. Esta ley atribuye a los contadores públicos la condición de sujetos obligados no financieros, implicando obligaciones relevantes, tales como la debida diligencia financiera, la conservación de documentos y la presentación obligatoria de reportes de operaciones sospechosas.

El incumplimiento doloso puede dar lugar a responsabilidad penal tanto por lavado de activos como por defraudación fiscal si la operación involucra fondos de procedencia ilícita. Este régimen establece un estándar reforzado de responsabilidad profesional que afecta directamente al asesor fiscal y al contador.

En este orden de ideas, se destaca igualmente la Ley No, 479-08 sobre Sociedades Comerciales, toda vez que establece obligaciones tanto formales como sustantivas respecto a la veracidad de la información financiera. Esto implica que los contadores que certifiquen estados financieros con fines tributarios asumen responsabilidad directa por la autenticidad de los datos presentados. La certificación inexacta o dolosa puede constituir falsedad, estafa o complicidad en defraudación fiscal.

Cabe resaltar, en los últimos años, los criterios establecidos a través de la jurisprudencia en relación con la responsabilidad penal y técnica de los asesores fiscales y contadores.

| Tribunal Constitucional (TC) | Suprema Corte de Justicia (SCJ) | Tribunal Superior Administrativo (TSA) |
|---|---|--|
| TC/0154/20: no puede presumirse el dolo fiscal, la carga de la prueba es reforzada, la interpretación penal debe ser restrictiva, los profesionales tienen deberes especiales derivados de su posición técnica. | SCJ 531-2018 (Sala Penal): reconoce la relevancia penal de las maniobras contables utilizadas para ocultar información fiscal. | TSA 003-2021: impone sanciones administrativas a los contadores que facilitan declaraciones irregulares, afirmando que la función contable implica un deber reforzado de veracidad |
| | SCJ 604-2019: establece que la falsedad documental puede configurarse incluso en ausencia de beneficio económico por parte del profesional. | |

Empero de que las normas vigentes regulan aspectos específicos del fraude fiscal, el ordenamiento dominicano presenta varios desafíos:

- a) Ausencia de un tipo penal específico para asesores fiscales: a diferencia de países como España, México o Chile, el Código Tributario Dominicano, no contempla una figura particular que sancione la participación profesional dolosa en el fraude.

- b) Falta de un GAAR o clausula antiabuso: esta carencia genera inseguridad jurídica en la frontera entre la planificación legítima y abusiva.

- c) Fragmentación normativa: las disposiciones penales tributarias se encuentran dispersas en diversos Códigos y Leyes.

- d) Escasa jurisprudencia penal tributaria: la falta de precedentes limita la sistematización de criterios de imputación profesional.

- e) Debilidad en los mecanismos de fiscalización y pruebas técnicas: dificulta probar de manera contundente la existencia de dolo o participación profesional.

CAPITULO II: ANÁLISIS COMPARADO DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ASESORES FISCALES Y CONTADORES

El desarrollo de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores en el derecho comparado ha sido notable en estas últimas décadas. En el ámbito del derecho comparado, la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores ha experimentado un desarrollo significativo en las últimas décadas, como muestra de ello, se evidencia el fortalecimiento de los marcos evidenciado a través del fortalecimiento de los marcos normativos, lo cual permite a los Estados combatir la evasión fiscal sofisticada y la participación de profesionales en esquemas de fraudes tributarios.

Estas reformas, se ajustan a recomendaciones de organismos internacionales realizadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI); el Fondo Monetario Internacional (FMI); y el Centro Internacional de Administraciones Tributarias (CIAT), que identifican que la asesoría fiscal agresiva como un elemento determinante en los esquemas internacionales de elusión y evasión fiscal. En contraste, República Dominicana mantiene un régimen fragmentado y carente de una tipificación penal específica para los profesionales tributarios, lo que genera zonas grises de ambigüedad que dificultan la imputación penal de asesores fiscales y contadores.

España constituye uno de los sistemas más avanzados en lo que respecta a la responsabilidad penal tributaria y profesional, su marco normativo, regula el delito de defraudación tributaria y la participación profesional; a la vez que establece reglas antiabuso, sanciones, etc.

El Código Penal Español, tipifica la defraudación tributaria cuando excede un umbral determinado e incorpora una descripción detallada de las conductas ilícitas relacionadas. Por otro lado, la jurisprudencia española ha consolidado criterios

claros, en cuanto a la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores, así como la cooperación necesaria y la coautoría. En este sentido, es imprescindible mencionar, la sentencia STS 460/2020, que condena a un asesor fiscal por el diseño y coordinación de un entramado societario ficticio, con el propósito de defraudar a la Administración Tributaria. El tribunal afirmó que: *“el asesor que diseña impulsa o ejecuta un plan defraudatorio ejerce un dominio funcional del hecho”*.

De la jurisprudencia de este modelo robusto, que regula penalmente la actuación de los asesores fiscales y contadores, se pueden extraer los siguientes criterios:

- Aporte técnico esencial (cooperación necesaria);
- Participación en estructuras simuladas;
- Conocimiento especializado del fraude;
- Control del proceso tributario; y
- Dirección intelectual del esquema (autoría mediata).

En lo que concierne a los regímenes agresivos que sancionan la responsabilidad penal profesional, México se impone como un referente, particularmente a raíz de las reformas implementadas en los años 2019-2020 vinculadas al Plan BEPS de la OCDE. Este modelo contempla que los contadores pueden ser considerados imputados como: autores mediatos, cooperadores necesarios y cómplices.

El Código Fiscal de la Federación (CFF), establece sanciones para aquellas personas que desarrollen esquemas defraudatorios; comercialicen estrategias fiscales abusivas; presten asesoría con dolo o falsedad; e inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) operaciones sin sustancia económica. Asimismo, el CFF, incluye disposiciones que refieren:

- a) Delitos fiscales equiparados, en relación con el uso de facturas falsas, la creación de empresas fantasmas y la realización de operaciones simuladas.

Los asesores, contadores y despachos pueden enfrentar sanciones penales;
y

- b) Obligación de reportar esquemas fiscales, los asesores deben informar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) sobre cualquier planificación fiscal que afecte impuestos relevantes.

Igualmente, en el año 2020, Chile incorporó un régimen específico de responsabilidad penal para contadores y asesores fiscales, a través de la reforma tributaria y la promulgación de la Ley No. 21.210.

El artículo 97 del Código Tributario Chileno establece que “*será sancionado quien colabore maliciosamente en la defraudación tributaria*”. Esta disposición es aplicable a contadores, abogados tributarios, asesores financieros, empresas de servicios contables. Del análisis realizado al modelo chileno, resalta su claridad normativa, enfoque equilibrado, la tipificación específica, además de una moderna y funcional regla GAAR.

Paralelamente a la modernización legal y jurisprudencial, Argentina fundamenta su modelo en la Ley Penal Tributaria No. 27.430. El texto legal, establece diferencias y sanciona según cada caso la evasión simple, evasión agravada, apropiación indebida, factura apócrifa y balances falsos, al tiempo que delimita responsabilidad penal para los contadores, auditores, asesores fiscales, y administradores societarios. Mientras que la jurisprudencia reconoce además conductores intelectuales, cooperadores necesarios y cómplices.

Al analizar y comparar la visión unificada adoptada por los Estados, frente a la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores, se pueden extraer tendencias claves, que sirven de referencia para República Dominicana, tales como:

1. Tipificación específica del asesor: países modernos si tipifican expresamente la participación profesional;

2. Reglas GAAR: España y Chile muestran como la existencia de reglas antiabuso eficientes, reducen fraudes complejos;
3. Responsabilidad penal clara y graduada: el asesor tributario, así como el contador pueden ser autor, coautor o cómplice según participación;
4. Rol reforzado del contador certificante: el contador no es un mero técnico: es un actor clave en la veracidad de los informes económicos;
5. Coordinación entre infracción administrativa y delito para evitar criminalización excesiva, pero también la impunidad;
6. Obligación de reporte: México impone esquemas reportables, Chile exige información de planificaciones abusivas; y
7. Sanciones proporcionadas y disuasivas: incluyen, inhabilitación y multas severas.

2.1 Fundamentación y alcance del método comparado en el Derecho Penal Tributaria

El método comparado, empleado para el análisis del marco normativo se erige como una herramienta esencial para el estudio del Derecho Penal Tributario y la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores. La complejidad técnica de los sistemas tributarios actuales, la creciente sofisticación de los esquemas defraudatorios y la continua interacción entre jurisdicciones requiere que se identifiquen los puntos de convergencia, las diferencias sustantivas y las lecciones que puedan derivarse para la consolidación del marco jurídico dominicano en relación con los estándares internacionales.

Los delitos tributarios frecuentemente involucran estructuras financieras, societarias y contables de carácter transnacional. Desde la perspectiva del derecho comparado, se pueden observar las problemáticas individuales y colectivas que enfrentan los distintos ordenamientos, tales como: la participación profesional en la evasión, el diseño de estructuras artificiales, la simulación contable, la ausencia de

sustancia económica y la manipulación de precios de transferencia. Al analizar la experiencia de países como España, México, Chile y Argentina, se observa que los Estados disponen de referencias normativas que facilitan la comprensión de los límites entre la planificación fiscal lícita y la asesoría fraudulenta, así como los criterios para imputar responsabilidad penal profesional.

La aplicación del método comparado en el ámbito del Derecho Tributario se sustenta en consideraciones tanto dogmáticas como político-criminal, a saber:

- a) Razón dogmática: la naturaleza económica y técnica del delito tributario, a diferencia de los delitos tradicionales, es también un delito económico, toda vez que afecta la recaudación pública y distorsiona la competencia en el mercado local. Autores como Silva Sánchez y Roxin, destacan que en los delitos económicos resulta imprescindible estudiar modelos comparados debido a su carácter técnico y supranacional. El aspecto técnico, indiscutiblemente, proviene del requisito indispensable de que el autor de la defraudación tributaria posea conocimientos contables y fiscales avanzados, además de controlar la estructura, que le permita ejecutar el esquema.

La complejidad exige un examen de las soluciones que otros Estados han incorporado en sus sistemas legales y normativos, permitiéndoles abordar el mismo fenómeno. Esto facilitará la comprensión de cómo se definen la autoría, la coautoría y la participación profesional.

- b) Razón político-criminal: organismos como la OCDE, el GAFI, el CIAT y el FMI promueven la armonización normativa en materia tributaria, impulsando la adopción de:
 - Clausulas antiabuso (GAAR);
 - Medidas de transparencia;
 - Tipificaciones específicas para profesionales involucrados; y
 - Sanciones proporcionadas y disuasivas.

El método comparado, permite verificar como distintos países implementan estas recomendaciones, poniendo a disposiciones del legislador dominicano, criterios objetivos que sirvan de marco de referencia para fortalecer la normativa penal tributario.

A diferencia de los sistemas analizados, República Dominicana carece de una norma general anti-elusión, así como de tipificación específica respecto de la responsabilidad penal profesional del asesor tributario y contador, tampoco dispone de jurisprudencia consolidada sobre participación profesional en los esquemas de defraudación tributaria. Este análisis, permite identificar modelos normativos capaces de suplir estos vacíos, armonizando el sistema dominicano con las exigencias del contexto económico global.

Para una adecuada comprensión del presente trabajo, el alcance del método comparado se organiza en tres (3) niveles:

1. Dimensión normativa: tiene por objetivo determinar como otros sistemas tipifican la participación del asesor fiscal y como articulan la relación entre el derecho administrativo y el penal, para lo cual examinan leyes penales tributarias, normas antiabuso, regímenes de responsabilidad profesional, normas de transparencia fiscal, regulación de delitos económicos complementarios (falsedad, lavado, etc.).
2. Dimensión jurisprudencial: este análisis incluye decisiones relevantes de tribunales superiores, tales como el Tribunal Supremo de España o la Corte Suprema de Justicia de Chile que permiten comprender criterios interpretativos, observar cómo se valora el conocimiento técnico del asesor; además de analizar cuando su intervención constituye autoría, cooperación necesaria o complicidad; y determinar que estándares probatorios se exigen.

3. Dimensión doctrinal: la obra de autores especializados en derecho penal económico y tributario, permite explicar los fundamentos dogmáticos de la responsabilidad penal profesional y su evolución en el derecho comparado.

El objetivo del análisis comparativo llevado a cabo en relación con los sistemas previamente descritos, no se limita únicamente a la descripción de normas extrañas y la citación de ejemplos, su propósito es establecer criterios que resulten útiles y aplicables para abordar los vacíos legales existentes hasta la fecha, así como para prevenir la ambigüedad, impunidad y desproporcionalidad en las sanciones.

La selección de los países que se utilizan como referencias para la comparación, se fundamenta en tres (3) razones principales:

1. Experiencia jurídica consolidada: poseen normas modernas, reglas antiabuso efectivas, criterios jurisprudenciales establecidos y tratamiento explícito de la responsabilidad profesional;
2. Influencia internacional: España y Chile han servido como modelos regionales en materia penal tributario. México fue pionero en esquemas reportables y Argentina posee una Ley Penal Tributaria; y
3. Afinidad contextual con República Dominicana: comparten características relevantes: sistemas tributarios en desarrollo, uso significativo de asesoría fiscal externa, retos similares en evasión estructurada, además de la necesidad de profesionalización del cumplimiento tributario.

Entre otros de los hallazgos que cabe mencionar como resultado del análisis comparado al que se hace referencia en los párrafos anteriores, lo constituye las cuatro (4) grandes formas en que los ordenamientos extranjeros regulan la responsabilidad penal profesional, a saber:

1. Tipificación expresa;

2. Autoría o participación profesional, mediante normas generales del Código Penal, o la Ley Tributaria;
3. Responsabilidad por estructuras simuladas y operaciones sin sustancia económica; y
4. Responsabilidad por incumplimiento de deberes de diligencia reforzada.

2.1.1 Parámetros de comparación: tipificación, dolo, pena y rol de los profesionales expertos

La ejecución de un análisis comparativo exige la identificación de parámetros comunes que permitan la evaluación de los diversos modelos normativos con criterio homogéneos y rigurosos. Para fines del presente estudio, los componentes centrales para el análisis comparativo son la tipificación del delito tributario, el elemento subjetivo exigido, la estructura y gravedad de las sanciones, además del papel que los ordenamientos atribuyen a los profesionales expertos, en particular a los asesores fiscales y contadores. Estos parámetros no solo resultan útiles para establecer similitudes o diferencias normativas, sino que también facilitan la comprensión de su relación con la participación técnica en la comisión de los delitos tributarios.

La tipificación representa el comienzo de la comparación, dado que define comportamientos considerados de relevancia penal y determina la extensión o limitación del tipo penal. Existen países, como España y Chile, adoptan definiciones genéricas extensas que explícitamente comprendan la intervención de terceros expertos o vinculados con operaciones simuladas, estructuras artificiosas o facturación falsa.

Esta heterogeneidad facilita la valoración del tipo penal, su conformidad con el principio de legalidad y su capacidad para incorporar comportamientos técnicos propios de la asesoría fiscal moderna. En contraste, los sistemas más avanzados

incorporan conceptos como la simulación, el ocultamiento fraudulento o la planificación abusiva, lo que favorece la imputación penal del profesional cuando su intervención resulta indispensable para la ejecución del fraude.

En lo que respecta al elemento subjetivo exigido o dolo, el análisis comparativo revela diferencias significativas sobre el nivel de intención requerido. En la mayoría de las jurisdicciones, el dolo debe ser directo, lo que implica la existencia de conocimiento claro sobre la naturaleza defraudatoria de la conducta. Sin embargo, algunos ordenamientos han ampliado la posibilidad de imputación cuando el profesional actúa con dolo eventual o posee un conocimiento experto que le permite prever el resultado ilícito. Este enfoque reconoce que la actividad técnica del asesor puede influir de manera significativa en la configuración del delito, y que su especialización profesional reduce su capacidad de alegar ignorancia. Un elemento clave en la comparación es como cada sistema valora el conocimiento especializado del asesor. En ciertos países, la condición de experto configura un estándar reforzado de previsibilidad del daño fiscal.

El parámetro vinculado a la sanción facilita la evaluación de la proporcionalidad y la eficacia del sistema sancionador frente a la participación profesional. Las sanciones varían significativamente entre los países analizados, dado que algunos contemplan sanciones de prisión que pueden duplicarse cuando intervienen profesionales. Otros por su parte, incorporan inhabilitaciones para la práctica profesional, multas proporcionales o sanciones accesorias vinculadas al uso de documentación falsa.

El examen comparativo permite advertir que los sistemas más modernos combinan sanciones de carácter penal con repercusiones profesionales, reconociendo que la inhabilitación puede resultar más disuasiva que la pena corporal. Además, las diferencias en las sanciones reflejan la orientación político-criminal de cada ordenamiento, algunos privilegian un enfoque represivo, mientras que otros se enfocan en prevenir la colaboración técnica mediante incentivos regulatorios y sanciones administrativas estrictas.

Finalmente, el parámetro vinculado al rol de los profesionales expertos constituye el aspecto más significativo para esta investigación, dado que permite determinar cómo cada país concibe la implicación del asesor fiscal y del contador en el delito tributario. El derecho comparado evidencia que los ordenamientos más avanzados reconocen que la defraudación fiscal moderna suele ser un fenómeno técnico que difícilmente puede ejecutarse sin la intervención de especialistas. Por consiguiente, establece de manera explícita la responsabilidad penal de los asesores, ya que sea mediante la atribución directa de autoría o coautoría, la definición de la cooperación necesaria, la penalización del diseño de estructuras simuladas o la exigencia de reportar esquemas fiscales potencialmente abusivos. En dichas jurisdicciones, el profesional se transforma en un actor periférico para convertirse en un sujeto con deberes reforzados de diligencia, transparencia y advertencia, cuya infracción puede conducir a responsabilidad penal.

2.2 Modelos internacionales de regulación penal tributaria

La experiencia acumulada en países como España, México, Chile y Argentina revela un escenario heterogéneo, con tendencias compartidas impulsadas por organismos internacionales y soluciones particulares adaptadas a las realidades institucionales de cada país. Estos modelos posibilitan la observación de la concepción del fraude fiscal, desde su concepción cómo un fenómeno individual vinculada a la omisión intencional de ingresos, hacia una estructural y técnica, frecuentemente vinculado a elusión abusiva, simulaciones jurídicas y operaciones contables diseñadas por especialistas. En consecuencia, el Derecho Penal Tributario Internacional ha tenido que ajustarse, incorporado figuras específicas para sancionar la actuación del asesor fiscal y los contadores, además de establecer sanciones que reflejan el impacto sistémico que generan este tipo de conductas.

Los modelos internacionales pueden concebirse como sistemas que integran tres elementos: la tipificación penal del fraude tributario, la regulación de la participación profesional y la incorporación de herramientas antiabuso para desarticular estructuras elusivas complejas. A pesar de que cada país desarrolla estos elementos a su manera, por medio de la comparación se aprecia una tendencia clara hacia la profesionalización de los mecanismos de control y prevención.

El caso español se manifiesta como el modelo más consolidado y coherente, dado que establece una tipificación exhaustiva del delito tributario con un régimen explícito de imputación penal a asesores, contadores y administradores que participen en la defraudación. La jurisprudencia del Tribunal Supremo Español ha desempeñado un papel crucial para delimitar las formas de participación profesional, consolidando criterios sobre autoría mediata, cooperación necesaria y coautoría funcional en esquemas defraudatorios complejos. Asimismo, España incorpora una norma general antiabuso (GAAR) sólida y un sistema de sanciones administrativas complementarias a la vía penal que facilita el control de la planificación fiscal agresiva antes de que se materialice el fraude.

Doctrinalmente, Ferré Olivé (2019) sostiene que el modelo español “*representa un equilibrio entre la eficacia de la persecución penal y la garantía de la libertad profesional, reservando la sanción penal para los casos de dolo probado y contribución esencial al fraude*”. Por tanto, la normativa jurídica española proporciona una estructura madura, sustentada en principios de proporcionalidad y culpabilidad, que ha funcionado como referente para otros ordenamientos iberoamericanos.

En contraste, México construye un modelo fuertemente represivo y expansivo, sobre todo tras la reforma del Código Fiscal de la Federación, que introdujo de manera expresa la responsabilidad penal de contadores, auditores y asesores fiscales, en la elaboración de esquemas reportables, la penalización de la comercialización de estrategias tributarias y de quienes diseñan, difunden o implementan operaciones

simuladas. En este enfoque, el profesional tributario deja de ser un mero asesor para convertirse en un sujeto potencialmente peligroso dentro de la política criminal tributaria. El modelo mexicano representa el punto más avanzado y controvertido en términos de exigencias y responsabilidades impuestas a los asesores fiscales, integrando un sistema punitivo altamente disuasivo.

La jurisprudencia mexicana ha desarrollado un criterio riguroso sobre la participación dolosa de los profesionales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), sostuvo que el contador público o asesor fiscal *“puede ser considerado coautor o cómplice del delito fiscal cuando utiliza sus conocimientos técnicos para ocultar operaciones inexistentes o simular gastos deducibles”*.

En tanto Chile, adopta un modelo equilibrado y técnicamente sofisticado tras la reforma introducida por la Ley 21.210. Este país establece expresamente la responsabilidad penal del colaborador malintencionado en el fraude tributario, incorporando herramientas contemporáneas para la persecución de estructuras abusivas, incluidas planificaciones fiscales que carecen de sustancia económica. A diferencia del enfoque mexicano, Chile integra la consolidación penal con un diseño institucional que promueve la certeza jurídica y reduce la litigiosidad. Su marco normativo subraya la diferenciación entre planificación legítima y abusiva, sancionando la intervención profesional sin criminalizar la asesoría fiscal regular.

Por otra parte, Argentina introduce un modelo híbrido fundamentado en la Ley Penal Tributaria, que contempla sanciones agravadas para la evasión fiscal, la facturación apócrifa y la presentación de balances falsos. La jurisprudencia argentina ha propugnado la imposición penal a los profesionales en contabilidad cuando sus aportes técnicos son cruciales en la comisión del delito, consolidando criterios que consideran la especialización profesional para cuantificar el dolo o la culpa grave. Contrariamente, Argentina estructura un sistema en el que la responsabilidad penal profesional coexiste con un régimen económico administrativo robusto, que permite perseguir el fraude por múltiples vías.

El estudio de estos modelos revela ciertos denominadores comunes como la necesidad de regular la intervención profesional, la incorporación de normas antiabuso, la tendencia a sancionar la simulación y la falsedad documental, y la creciente importancia de principios como la sustancia económica, la transparencia y la diligencia reforzada del asesor. Es de notar, el rol de la jurisprudencia en la configuración de la responsabilidad penal profesional, pues en la mayoría de los casos los tribunales han debido suplir vacíos legales mediante interpretaciones sistemáticas y materialmente orientadas hacia la protección del bien jurídico que constituyen los tributos.

De esta manera, los modelos internacionales de regulación penal tributaria representan un punto de referencia fundamental para evaluar el sistema dominicano. Su análisis hace posible identificar cuales mecanismos podrían fortalecer la respuesta estatal a la defraudación fiscal cuando intervienen profesionales, que estándares internacionales deben considerarse y cuáles son las alternativas más coherentes con un sistema penal democrático y garantista.

2.2.1 Criterios doctrinales sobre imputabilidad y deber de control profesional

La estructura técnica de los delitos tributarios, su contenido económico y la usual participación de personas con conocimientos especializados han llevado a la doctrina a elaborar encuadramientos teóricos más elaborados para determinar en qué momento un profesional pasa a ser un partícipe penalmente relevante del fraude fiscal y en qué momento su conducta se mantiene en el terreno de la lícita asesoría. Este trabajo intelectual ha dado lugar a una serie de aportes indispensables para el estudio de la imputación penal profesional en los ordenamientos jurídicos contemporáneos.

La doctrina científica en general, coincide en que la responsabilidad penal del asesor no puede ser juzgada con criterios rígidos que exijan una relación de dependencia inmediata entre la comisión material del delito y el autor. Roxin (1997) afirma que en la delincuencia económica la distinción entre autor y partícipe se vuelve borrosa, ya que la estructura organizativa del delito es la que define quién tiene el control sobre el hecho. Esta teoría ha influido en el Derecho Penal Tributario, llegando a ser el asesor fiscal autor mediato o coautor funcional cuando su participación con conocimientos técnicos es esencial para el fraude.

En este contexto, la responsabilidad del asesor nace no tanto de la forma en que él actúa, sino del control que tiene sobre la estructura fiscal y contable del contribuyente. Esta concepción se ha visto reforzada por la idea de dominio intelectual del hecho, elaborada por la doctrina alemana y recogida por diferentes códigos penales latinoamericanos y europeos. En este elemento, el diseñador del fraude, el que crea los mecanismos para esconder rentas, manipular registros o precisar la sustancia económica de negocios simulados, puede ser autor, aunque no sea él quien realice materialmente las presentaciones o emita los documentos.

Esta idea es fundamental para evitar que la sofisticación tecnológica del fraude fiscal evite que se persiga a las personas que realmente controlan el delito, que a menudo se esconden detrás del contribuyente directo. Mir Puig (2015) señala que el juicio de autoría en los delitos económicos debe basarse en la verdadera función que cada persona juega en la realización del delito, más que en la forma en que éste aparece.

Sobre esta edificación dogmática, la imputación penal del asesor fiscal y del contador no se queda en la autoría. La doctrina ha destacado que su intervención puede revestir diversas formas, entre las que se encuentran la cooperación necesaria y la complicidad técnica. Autores como Villar (2018) señalan que el profesional que facilita las herramientas contables, jurídicas o fiscales sin las cuales el fraude no podría llevarse a cabo, incurre en una forma agravada de cooperación

delictiva que merece ser castigada con la misma pena que la autoría. Esta idea ha sido acogida por tribunales, que han reconocido que los asesores tienen una capacidad determinante para influir en el comportamiento del contribuyente, ya que dirigen sus decisiones fiscales en base a conocimientos y habilidades que el ciudadano común no tiene a su alcance.

En ese sentido, el derecho internacional también ha dicho algo en cuanto al deber de control profesional. A diferencia de otras actividades económicas, la asesoría fiscal y contable se construye sobre la confianza técnica, la certificación de la verdad y la puerta de acceso a la información. Todo lo anterior crea un deber de cuidado reforzado que va más allá de la diligencia ordinaria que se exige a otros proveedores de servicios. Para Ferrajoli (2009), los profesionales que trabajan en áreas de interés público, como la información económica o la tributación, están sujetos a exigencias normativas elevadas en virtud de los efectos que generan sus acciones sobre bienes jurídicos colectivos. Por lo que los asesores fiscales y contadores deben revisar la consistencia material de los documentos, la razonabilidad económica de las transacciones y alertar a sus clientes sobre los riesgos legales de ciertas prácticas tributarias.

Los asesores fiscales y contables no pueden copiar información sin una revisión mínima, en especial cuando certifiquen estados financieros o preparen declaraciones juradas. Torres (2021) indica que la labor contable no es una mera transcripción de datos, sino un proceso de interpretación y verificación que convierte al contador en garante de la veracidad de los documentos que genera o certifica.

Entonces, el deber de control implica un deber de advertencia al contribuyente. La doctrina es unánime en que el asesor fiscal no puede quedar indiferente ante actuaciones que violan la ley tributaria o que van en dirección de la simulación. En palabras de Silvia Sánchez (2001), la conducta del profesional es una barrera ética ante la criminalidad económica y, por tanto, "el silencio ante una irregularidad no es neutralidad, sino cooperación tácita con consecuencias penales". Este deber de

alerta se agudiza cuando el asesor llega a conocer una situación manifiesta de fraude o cuando el contribuyente insiste en aprovechar estrategias sin sustancia económica.

En el derecho comparado actual hay acuerdo en que el profesional debe rehusarse a intervenir en actos cuya única finalidad sea eludir la carga tributaria por medios fraudulentos, estructuras sin justificación económica o simulaciones jurídicas. Este principio, defendido doctrinalmente por Atienza (2006), expresa la naturaleza social de la función profesional y que el interés del cliente no puede prevalecer sobre la legalidad tributaria ni sobre la protección de la Administración Tributaria. "La intervención del asesor en estructuras fraudulentas transforma a éste en coautor del delito, en vista del nivel de dependencia técnica que el contribuyente tiene con respecto a su asesor".

Otra línea jurisprudencial de interés en el campo de la imputabilidad es la que viene a exigir al profesional un cierto nivel cognitivo. En delitos técnicos, la formación, experiencia y conocimientos del asesor impactan en la apreciación del dolo o culpa grave. Los autores coinciden en que el profesional no puede ampararse en el desconocimiento cuando su especialidad le permite percatarse de la ilicitud. La ceguera intencional (*wilful blindness*), figura elaborada por la doctrina anglosajona y recogida por diversos ordenamientos, es una especie de dolo eventual que se configura cuando el asesor evita indagar en cuestiones que, de haber sido investigadas, habrían puesto de manifiesto el carácter fraudulento de la operación. Esta figura es especialmente útil para castigar conductas negligentes graves que son utilizadas como una forma deliberada de eludir la responsabilidad penal.

Los criterios doctrinales expuestos dejan ver la relevancia del criterio funcional del delito tributario, donde las prácticas profesionales son parte de su estructura. La impunidad del asesor fiscal, en este sentido, no emerge de un examen jurídico de su actuación, sino de la comprensión de su papel en el fraude y en el efecto multiplicador que genera en el sistema tributario. El deber de control profesional no

es una obligación ética, sino una construcción jurídico-penal para preservar la integridad del sistema tributario y no permitir que el conocimiento experto se transforme en un factor de erosión de la capacidad estatal para combatir la evasión sofisticada.

Estos criterios doctrinales son el fundamento para analizar los modelos comparados que veremos más adelante y para valorar la insuficiencia del marco legal dominicano.

2.2.2 Modelos de responsabilidad compartida o solidaria entre contribuyente y asesores tributarios y contadores

El derecho comparado de la responsabilidad penal tributaria nos muestra que la mayoría de los ordenamientos actuales han pasado de un modelo subjetivista del fraude fiscal (en el que sólo el contribuyente era responsable) a modelos de responsabilidad compartida o solidaria. En tales sistemas se sabe que el asesor fiscal y el contador son autores materiales o encubridores del delito. Este cambio paradigmático emerge de la constatación empírica de que los fraudes fiscales actuales se sostienen en estructuras jurídicas fraudulentas, manipulaciones profesionales de la información contable y asesorías técnicas que el contribuyente ordinario no puede crear por sí solo.

Esta evolución, como señala Ros Raventós (2019), responde a la necesidad de ajustar el Derecho Penal Tributario a la realidad de la economía globalizada, donde los delitos fiscales son altamente técnicos. El autor afirma que el asesor fiscal no puede quedar exento de responsabilidad penal cuando participa activamente, reiterada o dolosamente, en la edificación de mecanismos defraudatorios, sin cuya participación la mayoría de las maniobras actuales no podrían llevarse a cabo. La responsabilidad solidaria o compartida surge, entonces, como una reacción

normativa para ajustar la relación entre el contribuyente-sujeto obligado y aquéllos que desde su profesionalidad extienden o profundizan el riesgo fiscal.

En el marco de los paradigmas internacionales, la responsabilidad colectiva se canaliza a través de tres (3) mecanismos principales: la coautoría funcional, la cooperación técnica indispensable y la solidaridad penal o cuasi-penal por deberes profesionales reforzados. Cada una de estas tipificaciones se apoya en una concepción distinta del papel del asesor y del contador en el fraude, pero todas coinciden en la trascendencia penal de la intervención profesional.

En primer lugar, la coautoría funcional, una forma intermedia de participación criminal, surge en aquellos sistemas en los que el asesor fiscal codirige con el contribuyente el plan fraudulento, compartiendo con este el dominio intelectual del hecho. Para Roxin (1997), la coautoría funcional se da cuando varias personas trabajan en un plan conjunto y cada una realiza una contribución indispensable en la división del trabajo, teniendo dominio funcional sobre el hecho.

Este modelo se ha desarrollado principalmente en España, donde el Tribunal Supremo ha llegado a considerar coautor al asesor cuando su participación técnica es imprescindible para la realización del fraude y cuando existe un acuerdo previo explícito o tácito con el contribuyente para defraudar al fisco. *"La coautoría no exige firma ni ejecución material, sino participación estructural en el plan delictivo"*.

En segundo lugar, la cooperación técnica requiere que el asesor tributario o contador haga algo sin lo cual el fraude no se habría podido llevar a cabo. En este modelo el asesor o el contador no necesariamente controla el hecho, pero sin su participación el delito no se habría podido cometer. La generación de facturas falsas, la elaboración de estados financieros manipulados, la certificación de transacciones inexistentes o la constitución de sociedades ficticias son formas de realizar una cooperación necesaria. Ejemplos característicos de esta postura son México y

Argentina, que castigan al profesionalista que ayuda, permite o justifica el fraude fiscal del contribuyente con una asesoría que va más allá de la simple asesoría.

La tercera forma de responsabilidad compartida surge de la asunción de deberes profesionales reforzados, en particular de veracidad contable, diligencia fiscal y prevención del riesgo tributario. En Chile, por ejemplo, la Ley 21.210 ya reconoce expresamente al colaborador doloso, que son aquellos asesores que, sin planificar el fraude, omiten las obligaciones técnicas de su profesión. En este modelo, la responsabilidad profesional se acerca a una solidaridad penal por violación del deber objetivo de cuidado reforzado que se exige a quienes certifican, preparan o revisan información fiscal o contable que se refleja en la declaración de impuestos.

Como señala Ros Raventós (2019), esta responsabilidad solidaria no es responsabilidad objetiva, sino que es un sistema que parte de que el profesional tributario se encuentra en una posición técnica privilegiada para detectar anomalías y corregir o prevenir resultados ilegales. Su obligación de supervisión es, entonces, la línea para separar la asesoría lícita de la participación delictiva. La solidaridad penal surge cuando el profesional viola ese deber de vigilancia y permite que el contribuyente consume un fraude que no hubiera podido cometer sin él.

Un aspecto crucial en la discusión es la diferencia entre responsabilidad penal y administrativa o civil. Los estándares internacionales señalan que el Derecho Penal se debe limitar a los casos en que la actuación profesional sea dolosa o negligente grave y que implique una elevación sustancial del riesgo fiscal. No obstante, la sofisticación de los fraudes actuales ha llevado a ciertas jurisdicciones (como México) a establecer regímenes de responsabilidad cuasi solidaria en los que el profesional puede ser sancionado aun cuando su participación no sea decisiva, pero que contribuya a generar un ambiente de riesgo fiscal sistemático.

La asunción de modelos de responsabilidad compartida también es una consecuencia de la transformación del delito fiscal en un delito de organización. En

este sentido, el fraude fiscal es resultado de acciones colectivas y no individuales del contribuyente. En estos casos, la responsabilidad del asesor no emana de su actuación profesional, sino de su participación operativa en el fraude. Este análisis conecta con la idea de gatekeeper que plantea Ros Raventós, en el sentido de que el asesor es un garante institucional de cumplimiento fiscal. Su omisión o aquiescencia vulnera el deber de garante y permite la imputación penal en coautoría con el contribuyente.

2.3 Análisis de mecanismos preventivos y compliance tributario

La lucha contra los delitos fiscales no puede librarse solo en el terreno de la sanción penal a posteriori. Requiere establecer mecanismos preventivos de cumplimiento tributario (tax compliance) que minimicen los riesgos estructurales de incumplimiento y fortalezcan la cultura de integridad en la interacción entre contribuyentes, asesores tributarios, contadores y Administración Tributaria. Esta mirada preventiva se ha vuelto relevante en jurisdicciones con economías sofisticadas y sistemas tributarios desarrollados, donde el delito fiscal se manifiesta a través de redes criminales, empresas opacas, esquemas internacionales y asesoramiento agresivo (OCDE, 2021).

Una de las grandes aportaciones de Ros Raventós es la conceptualización del asesor fiscal como gatekeeper o guardián normativo. Esta figura, del Derecho Corporativo estadounidense, es el abogado que hace de filtro institucional para prevenir delitos económicos. Su labor no es sólo asesorar técnicamente, sino también prevenir técnicamente conductas empresariales que puedan generar sanciones penales o administrativas. El autor agrega, además, que el incumplimiento de esta obligación legítima da lugar a responsabilidad penal para el profesional, ya que con su omisión permite que se consume el delito en la medida en que no evita un resultado antijurídico que estaba en su previsión técnica.

El modelo de cumplimiento tributario (compliance tributario) va más allá de la visión tradicionalmente concebida del comportamiento individual del contribuyente. Por el contrario, esta visión considera el fraude como el resultado de fallos sistémicos en la empresa, en el actuar de profesionales asesores y en controles fiscales internos. Como señala Ros Raventós (2019), el cumplimiento tributario hoy en día se configura como “un mecanismo estructural de prevención” y su ausencia puede multiplicar el riesgo de comisión de delitos fiscales y, en consecuencia, justificar la imputación penal a la empresa y sus asesores.

A diferencia del corporate compliance en general (corrupción, lavado, etcétera), el tax compliance se mueve en el terreno más técnico, donde la frontera entre legal y fraudulento es borrosa. Por eso, el autor citado en el párrafo anterior reitera que el compliance tributario se debe cimentar sobre tres pilares: El primero, la administración de riesgo fiscal, que implica reconocer, medir y registrar las operaciones susceptibles de riesgo, en particular las relativas a precios de transferencia, reorganizaciones corporativas, transacciones con paraísos fiscales y transacciones intragrupo.

Luego sigue la trazabilidad de las decisiones fiscales, la cual requiere que los asesores fiscales y contadores registren sus consejos, criterios, advertencias y revisiones. Y esto es importante porque la falta de esta trazabilidad es un signo de negligencia grave o dolo eventual en casos penales.

Terminando con el deber de integridad profesional, como un compromiso ético reforzado ante prácticas evasivas. Para Ros Raventós, el asesor fiscal no puede someterse a estructuras sin sustancia económica sin violar su deber profesional.

2.3.1 Buenas prácticas internacionales en materia ética y supervisión profesional

La complejidad de los delitos tributarios, la intervención de la asesoría técnica en la preparación de fraudes y la multiplicación de las organizaciones transnacionales de evasión tributaria han impulsado a organismos internacionales, legisladores y tribunales a promover modelos de integridad profesional sustentados en la ética, la responsabilidad técnica y el control institucional.

El análisis comparativo muestra que los mejores sistemas de prevención y control del fraude fiscal incorporan normas éticas y de control como estructuras de contención ante prácticas fraudulentas. Estos sistemas reducen el riesgo penal, refuerzan la confianza pública en la asesoría fiscal y aumentan la transparencia en las relaciones entre contribuyentes y administraciones tributarias.

La OCDE (2021) ha tratado en sus estudios la conducta de los asesores fiscales, siendo la actuación ética de los asesores una de las piedras angulares de la integridad fiscal global. Según este organismo, los sistemas con códigos de ética obligatorios, supervisión disciplinaria y exigencias de capacitación siguen mostrando bajos índices de fraude sofisticado, ya que la capacitación continua mantiene índices menores de fraude. Esto se debe principalmente a la capacitación constante que reciben los profesionales, internalizando una mentalidad preventiva ante riesgos innecesarios.

Las mejores prácticas internacionales de ética y supervisión profesional indican que el fraude tributario se combate no solo con sanciones penales, sino con un sistema de integridad que controle la conducta profesional de asesores y contadores. La ética fiscal, como mecanismos de control disciplinario y modelos de cumplimiento, previene la criminalidad fiscal y fortalece la seguridad jurídica.

Los modelos europeos, anglosajones y latinoamericanos sirven de ejemplo para evaluar críticamente el marco dominicano y adaptarlo a los estándares internacionales. Europa ha creado los mejores estándares éticos y de control profesional, especialmente en los países con sistemas fiscales avanzados. España

es un ejemplo en cuanto a la consagración de la práctica profesional en códigos deontológicos de obligado cumplimiento para economistas, contables y asesores fiscales, controlados por colegios profesionales con verdaderas facultades disciplinarias. Estos códigos recogen principios como la objetividad, la integridad, la independencia profesional o la prohibición de participar en operaciones aparentemente lícitas, pero sin justificación económica.

La jurisprudencia española ha llegado a reconocer que la vulneración de las normas deontológicas puede constituir un indicio fuerte en la imputación penal del asesor. Como recuerda la STS 460/2020, el profesional que "*participa en estructuras fraudulentas conociendo su finalidad defraudatoria*" no solo infringe la ley penal, sino los deberes éticos elementales de su profesión. Y esta conexión entre ética y responsabilidad penal se ha vuelto una herramienta para medir el dolo o culpa grave del asesor.

El Reino Unido es otro ejemplo maduro tras la introducción del Professional Conduct in Relation to Taxation (PCRT), un código de conducta ética creado por las principales instituciones profesionales del Reino Unido. Esta norma obliga a los asesores a abstenerse de participar en fraudes fiscales, a dejar por escrito sus consejos y a rechazar clientes que exijan prácticas contrarias a la ética fiscal.

En América Latina, los modelos de vigilancia ética han tomado formas diversas. Chile se caracteriza por establecer criterios éticos de cumplimiento tributario y por consagrar expresamente la responsabilidad penal del colaborador doloso en la Ley No. 21.210. Este enfoque conecta la ética profesional con la prevención del delito fiscal, exigiendo a los asesores analizar la racionalidad económica de las operaciones y negándose a participar en estructuras abusivas.

México ha mezclado la ética fiscal con los mecanismos de cumplimiento, en especial con su régimen de esquemas reportables, el cual obliga al asesor a revelar ante el

fisco. Este modelo ha sido criticado por la extensión de sus obligaciones, pero ha promovido un cambio cultural hacia la responsabilidad profesional activa.

2.3.2 Relevancia del principio de transparencia fiscal y la cooperación internacional

La consagración del principio de transparencia fiscal y el fortalecimiento de los mecanismos de cooperación internacional son señas de identidad de la política penal tributaria actual. Como la evasión y elusión fiscal se internacionalizan, las respuestas jurídicas ya no emanan exclusivamente de las leyes internas, sino de la gobernanza global tributaria. Este sistema pretende prevenir la opacidad financiera, asegurar el intercambio efectivo de información y estandarizar los códigos de ética y supervisión profesional.

La OCDE ha sido la principal impulsora de la transparencia fiscal en el siglo XXI. Las acciones emanadas del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), en específico la 5, 12 y 13, han establecido estándares internacionales para prevenir prácticas fiscales abusivas. Esto se consigue mediante el intercambio automático de información, la identificación de beneficiarios reales y la obligación de informar sobre esquemas potencialmente agresivos (OCDE, 2015). Con estas medidas se establece la transparencia fiscal como un principio del sistema fiscal mundial para evitar estructuras fraudulentas y para dificultar la participación profesional en esquemas transfronterizos de ocultamiento de patrimonio.

La transparencia fiscal no es sólo disponibilidad de información, sino trazabilidad de las decisiones impositivas. Y ello tiene que ver con el deber reforzado de diligencia del asesor fiscal. Como señala Ros Raventós (2019), la transparencia se erige como un *"criterio material de legitimidad" en el campo tributario, en el sentido de que impone a contribuyentes y profesionales justificar la racionalidad económica de sus actuaciones y documentar las operaciones susceptibles de generar riesgo fiscal*".

En ese entendido, la transparencia no es solo un deber administrativo, sino un mecanismo preventivo para reducir la opacidad que permite la comisión de delitos defraudatorios.

Una gran contribución a la transparencia fiscal global ha sido el Estándar de Intercambio Automático de Información (AEOI), que ha sido adoptado por más de cien (100) jurisdicciones. En este modelo, los países se intercambian información sobre las cuentas financieras de no residentes, dificultando el uso de paraísos fiscales y estructuras offshore para esconder rentas o patrimonios. La OCDE (2021) señala que la Automatización del Intercambio de Información (AEOI) ha destapado miles de millones de dólares en activos no declarados. Esto ha reducido en gran medida el espacio para esquemas complejos de fraude. La cooperación internacional, entonces, se ha convertido en un elemento de prevención anticipada que disminuye la posibilidad de actuar en la clandestinidad fiscal.

En el mundo jurídico, la transparencia se manifiesta en la creciente obligación de declarar el beneficiario final en las sociedades y en los fideicomisos. La intervención profesional en delitos fiscales suele realizarse a través de testaferros o simulaciones, por lo que el hallazgo de la persona que realmente controla o se beneficia de la operación es determinante para la atribución de responsabilidad penal. Según el Fondo Monetario Internacional (FMI, 2020), la falta de instrumentos de transparencia corporativa es uno de los elementos que más viabiliza los delitos tributarios y el lavado de activos. Por lo tanto, los sistemas actuales obligan a los asesores fiscales y contables a verificar totalmente la identidad y legitimidad de sus clientes como una obligación profesional.

La cooperación internacional es esencial para la imposición de responsabilidades conjuntas a contribuyentes y asesores, coordinando esfuerzos para la persecución penal y administrativa de conductas transfronterizas. En Europa se obligó a los intermediarios fiscales a informar sobre mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos, creando un vínculo entre transparencia fiscal y

prevención penal. En otras palabras, se reconoce que la asesoría profesional puede llegar a determinar la planificación fiscal agresiva y que, por tanto, los asesores deben ser transparentes ante las autoridades fiscales de los Estados miembros (UE, 2018).

La literatura ha destacado la importancia de la relación entre transparencia y responsabilidad profesional. Para Gómez-Jara Diez (2020), los sistemas cooperativos de información obligan al profesional a asumir una integridad activa, no siendo suficiente su abstención en operaciones ilegales, sino que debe colaborar en la disminución del riesgo tributario sistémico. Esta perspectiva integral de la responsabilidad del asesor se encuentra en consonancia con la tendencia internacional que promueve modelos de gatekeeping, según los cuales los profesionales desempeñan el papel de filtros éticos y técnicos con el objetivo de prevenir que los contribuyentes incurran en prácticas de evasión o elusión abusiva.

La transparencia fiscal y la cooperación internacional también han revolucionado la manera en que se analiza el dolo o la negligencia grave en el Derecho Penal Tributario. En sistemas donde la información sobre operaciones internacionales está ampliamente disponible, resulta más exigible que el asesor conozca el impacto tributario de sus recomendaciones y las posibles implicaciones penales de su intervención. Como explica Almudí (2018), la globalización tributaria ha reducido drásticamente el margen de error profesional, en la medida en que la información es accesible, verificable y supervisada mediante mecanismos multilaterales.

Finalmente, el principio de transparencia fiscal tiene una dimensión ética. Según el CIAT (2020), los profesionales tributarios deben adoptar prácticas que promuevan la integridad y desincentiven la falta de transparencia, reconociendo que la transparencia no es solo un requisito legal, sino un valor fundamental en la protección del bien jurídico protegido. La cooperación internacional refuerza esta dimensión ética al exigir comportamientos consistentes en distintos sistemas

legales, evitando que la falta de coordinación entre normas permita a los defraudadores aprovechar vacíos entre jurisdicciones.

CAPITULO III: APLICACIÓN Y DESAFÍOS DELA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ASESORES FISCALES Y CONTADORES EN REPÚBLICA DOMINICANA

La creciente complejidad de las relaciones económicas y fiscales en República Dominicana y los múltiples casos de fraude fiscal han puesto en juego la responsabilidad jurídica de los asesores fiscales y contadores, en términos jurídicos, institucionales y sociales. En las últimas décadas, el fraude fiscal ha trascendido su condición de simple transgresión administrativa para convertirse en una figura sofisticada del Derecho Penal Económico en la que participan diversas personas, estructuras legales complejas y técnicas sofisticadas de planificación fiscal agresiva. Si bien, históricamente el objetivo de las políticas y normas tributarias ha sido el contribuyente como sujeto obligado, las realidades actuales evidencian que el asesor y el contador son actores clave en la generación, implementación y perpetuación de muchas prácticas fraudulentas. Este movimiento exige reconsiderar los límites de la responsabilidad penal profesional y la necesidad de un marco legal más sólido y especializado.

La República Dominicana, como otros países latinoamericanos, tiene serios problemas estructurales de persecución penal tributaria. Estas complicaciones no solo emergen en la identificación de comportamientos fraudulentos, sino que también abarcan áreas como la distinción entre incumplimiento formal y delito tributario, la insuficiencia de mecanismos normativos de atribución a terceros y la falta de una cultura de cumplimiento fundada en la. Transparencia e integridad profesional. La doctrina tribunal internacional reconoce que los delitos de cuello blanco, como la defraudación tributaria, se suelen valer de una serie de actores intermediarios que, a través de asesorías técnicas o contables, permiten la comisión de delitos tributarios sin figurar como beneficiarios directos de la evasión (Torres, 2021). Lo antes dicho, ha impulsado a algunos Estados a consagrar modelos normativos que tipifican la figura del cómplice-asesor o mediador facilitador, dando cuenta de la realidad del crimen.

En el caso dominicano, la ley penal tributaria deja grandes lagunas que imposibilitan imputar responsabilidad penal a los asesores fiscales y contadores. La Ley. No. 11-92 (Código Tributario Dominicano) tipifica en forma detallada las infracciones administrativas y los delitos tributarios, pero no crea una figura penal autónoma para sancionar al profesional que participa conscientemente en la elaboración de estructuras fraudulentas, simula operaciones, oculta información financiera significativa o manipula registros contables para evadir impuestos. Ante tal silencio, la imputación penal debe subsumirse en las formas generales de autoría y participación que establece el nuevo Código Penal Dominicano, dejando un amplio margen de discrecionalidad y entorpeciendo la labor del Ministerio Público en la investigación (Calderón, 2019).

La tendencia comparativa sugiere que la utilización creciente de estructuras societarias, mecanismos de planificación fiscal transfronteriza y manipulación de la documentación contable ha aumentado la comisión de delitos tributarios complejos. Estos esquemas, pocas veces son armados solo por el contribuyente, sino que generalmente necesitan un alto conocimiento técnico en materia contable, impositiva, financiera y societaria. A partir de aquí, el asesor fiscal y el contador pueden jugar un papel crucial: desde la ideación del esquema fraudulento hasta la generación de documentos y registros falsos y la realización de asientos contables para disminuir artificialmente la obligación tributaria. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha enfatizado que los intermediarios fiscales son actores fundamentales en la creación de estructuras ilegítimas y en la prevención del fraude, y ha aconsejado a los países establecer marcos normativos para identificarlos, supervisarlos y sancionarlos (OCDE, 2019).

El panorama dominicano se complica porque en él operan diversas realidades institucionales: la necesidad de fortalecer los mecanismos de control de la DGII, las limitaciones del Ministerio Público para perseguir delitos económicos y tributarios de alta complejidad y la ausencia de una definición legal sobre la responsabilidad del

asesor fiscal en el delito. Estas circunstancias generan un contexto en el que muchas defraudaciones no superan el umbral penal, quedando en meras infracciones administrativas o acuerdos conciliatorios, disminuyendo la capacidad preventiva del sistema sancionador. Como indica Torres (2021), la falta de normas concretas de imputación penal profesional no solo crea impunidad, sino que también socava la confianza en las autoridades tributarias y genera la sensación de injusticia fiscal, en la que algunos sectores económicos tienen acceso a una asesoría sofisticada para evadir impuestos sin sufrir consecuencias.

La dificultad inherente a la atribución de responsabilidad penal a los asesores fiscales y contadores también se enfrenta en el ámbito probatorio. Con la finalidad de corroborar la participación del profesional, debe probarse que no se limitó a dar un consejo técnico, sino que participó en el diseño o ejecución de un plan ilegal. Esta línea es muy difícil de trazar, ya que la asesoría tributaria lícita puede llegar a asemejarse mucho en la práctica a conductas que finalmente abren la puerta a la defraudación. La línea entre planificación fiscal lícita, planificación agresiva y evasión criminal se ha vuelto cada vez más borrosa, sobre todo en un mundo globalizado en el que las estructuras corporativas y los flujos financieros transfronterizos crean diversos niveles de opacidad (OCDE, 2019).

Además, en el sistema dominicano no existen mecanismos institucionales de control de calidad y ética profesional de los asesores fiscales. Si bien, los contadores públicos certificados están sujetos a códigos disciplinarios elementales, estas normas no están orientadas a enfrentar la participación en delitos financieros. Tampoco hay registro público de asesores fiscales ni protocolos de debida diligencia obligatorios para quienes ofrezcan servicios de planificación tributaria. Esto se diferencia de jurisdicciones en las cuales los asesores tienen deberes de transparencia, de informar sobre esquemas potencialmente abusivos (como en el modelo de divulgación obligatoria de la OCDE), o de justificar la racionalidad económica de la estructura aconsejada al contribuyente.

La evidencia teórica y comparada nos muestra que un sistema tributario eficiente no solo necesita castigar al evasor, sino también regular a aquellos que tienen el conocimiento y los medios para permitir la evasión.

3.1 Configuración normativa del delito de defraudación tributaria en el ordenamiento dominicano

La tipificación del delito de defraudación tributaria en República Dominicana es el punto de partida para determinar la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores. La tipificación del fraude fiscal en el derecho dominicano muestra un marco normativo bastante completo en lo que se refiere a las acciones ilícitas del contribuyente, pero deja grandes lagunas en cuanto a la participación de terceros profesionales en la comisión de estos delitos. El tipo delictivo y los requisitos subjetivos que la ley exige chocan con las tendencias internacionales y la doctrina que abogan por extender la responsabilidad penal a los facilitadores tributarios.

El delito de defraudación tributaria se encuentra tipificado en los arts. 236 y 237 del Código Tributario Dominicano, que definen la defraudación como todo acto doloso para eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, usando maniobras fraudulentas, simulaciones o falsedades sustanciales. La norma establece distintos supuestos fácticos para determinar cuándo nos encontramos ante un delito y no ante una simple infracción administrativa. Esta distinción intenta limitar la vía penal para los casos más graves, en la línea del derecho penal como ultima ratio.

La defraudación, en la legislación dominicana, es un acto intencional para "eludir, reducir o postergar el pago de impuestos usando cualquier artificio, engaño o simulación", tipificando así un delito que requiere para su configuración dos elementos esenciales:

- a) Un elemento material de ocultamiento, falsificación o simulación, y

- b) Un elemento subjetivo de dolo, es decir, la voluntad consciente de defraudar al Estado. Esta estructura se ajusta al modelo tradicional del fraude fiscal latinoamericano, en el cual la ilicitud se encuentra en el uso de medios fraudulentos y no en el mero incumplimiento objetivo de una obligación tributaria (Calderón, 2019).

A diferencia de otros ordenamientos más contemporáneos, como el español o el chileno, la legislación dominicana no consagra criterios cuantitativos definidos que permitan Establezcan cuándo una evasión fiscal es lo suficientemente grave como para abrir la puerta al derecho penal, tampoco llega a enumerar de manera taxativa los actos fraudulentos, dejando mucho margen a la interpretación de la administración tributaria y del Ministerio Público.

El estudio de los elementos objetivos del delito de defraudación tributaria nos muestra que la acción antijurídica necesita de actos que modifiquen la realidad fiscal por medios fraudulentos, siendo entre las conductas más comunes señaladas por la DGII y la jurisprudencia:

- La presentación de informes falsos o incompletos;
- El uso de facturas falsas o inexistentes;
- La simulación de actos jurídicos financieros, societarios o mercantiles;
- Alteración intencional de los registros contables;
- Ocultar fuentes de ingresos, activos o transacciones;
- La constitución de sociedades instrumentales o de papel para desviar rentas.

Algunos de estos comportamientos representan actos que en otros ordenamientos jurídicos son delitos autónomos, como falsedad documental, doble contabilidad o manipulación fraudulenta de la información financiera. En el caso dominicano, estas conductas quedan subsumidas en el mismo tipo penal de estafa, lo que da lugar a una amplia tipificación, pero que puede plantear problemas de especialidad normativa.

Un punto importante del análisis objetivo es diferenciar la simulación lícita de la simulación fraudulenta con el fin de evadir impuestos. La doctrina comparada (Torres, 2021) coincide en que la línea entre la planificación fiscal lícita y la evasión fraudulenta requiere criterios interpretativos precisos, sobre todo cuando los asesores participan en el diseño de estructuras fiscales complejas.

La ley dominicana no adopta el criterio de sustancia económica, que en otras jurisdicciones sirve para definir la validez de una transacción fiscal, sin este criterio, la distinción entre comportamiento lícito e ilícito queda en manos de una apreciación casuística, susceptible de oscilar en función de los casos.

El dolo es uno de los elementos más complejos para la imputación penal en la defraudación tributaria dominicana, al verificar la Ley No. 11-92, advertimos que se requiere que el contribuyente actúe con conocimiento de que su conducta, es decir, con intención defraudar al Fisco, esta exigencia de dolo directo crea dos problemas:

1. Problema probatorio: la intención subjetiva del agente activo es difícil de establecer cuando la conducta es realizada a través de asesores fiscales o contadores que arman la estructura o la documentación técnica. La defensa puede alegar desconocimiento, error de interpretación normativa o confianza legítima en el consejo profesional; y
2. Dificultad para imputar a terceros profesionales: el dolo ha de probarse en el actuar del asesor, en el sentido de que [este conocía y quería que con sus consejos se defraudara al Fisco. Y este estándar es altísimo en la práctica, y por eso no hay casi ningún caso en que se condene penalmente a contadores o asesores tributarios en Chile.

La doctrina especializada coincide en que los sistemas que exigen dolo directo para condenar a los facilitadores fiscales fracasan en la persecución de estos profesionales, quienes usualmente se benefician de interpretaciones favorables de la ley, complejidad técnica o errores contables (Torres, 2021).

El Código Tributario de República Dominicana, establece la figura del contribuyente como principal sujeto activo del delito, ello obedece al modelo clásico de la relación tributaria, donde ésta se concibe como una bilateral entre el Estado y el contribuyente. Este tratamiento, no es suficiente para las exigencias actuales del sistema tributario dominicano, en el cual los profesionales fiscales son actores protagónicos en el desarrollo y ejecución de las operaciones económicas.

La falta de los asesores fiscales y contadores como sujetos ordinarios del delito penal tributario es una de las lagunas legislativas más criticadas por la doctrina actual. En países como España, Colombia o Chile se han aprobado leyes que castigan con penas privativas de libertad, al mediador fiscal que más directamente haya contribuido a la evasión. En cambio, en República Dominicana, la ausencia de una figura propia impone acudir a la complicidad general del Código Penal, con todo lo que ello implica de insuficiencia y dificultad de aplicación práctica.

Una de las fallas principales del sistema normativo dominicano es la ausencia de criterios precisos para definir cuándo una conducta constituye una infracción administrativa y cuándo un delito de carácter penal. La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), resuelve la mayoría de las violaciones tributarias con sanciones administrativas, como multas, recargos o liquidaciones de deudas.

3.1.1 Estructura del sistema penal tributario nacional

Es necesario conocer las bases estructurales del derecho penal tributario, a los fines de entender la forma en la que se imputa la responsabilidad penal a los asesores fiscales y contadores., además de la manera en la cual se articulan las acciones y entre las agencias administrativas, tribunales penales, leyes sustantivas y procedimientos especiales. El ordenamiento penal tributario de República Dominicana se puede definir como: el conjunto de normas e instituciones que

regulan la responsabilidad penal por los delitos tributarios, en especial por el delito de defraudación tributaria.

El sistema penal tributario dominicano se caracteriza en primer lugar por ser un sistema dual:

- a) Un sistema administrativo sancionador, pecuniario en la mayoría de los casos, en manos de la DGII; y
- b) Un sistema penal, para los casos más graves, cuya persecución es del recurso exclusivo del Ministerio Público. La estructura del sistema tributario dominicano es un ejemplo de la relación entre la potestad sancionadora administrativa de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y la potestad exclusiva del Ministerio Público de perseguir los delitos penales. Esta relación, lejos de ser armoniosa, tiene puntos de fricción y vacíos que atentan contra la eficiencia del sistema y dificultan la persecución penal de los delitos tributarios.

La doctrina especializada indica que en los países en que la Administración Tributaria goza de discrecionalidad, disminuyendo de esta manera, el número de casos que llegan a tribunales (Calderón, 2019).

El corazón del Derecho Penal Tributario lo constituyen los arts. 236, 237 y ss. del Código Tributario Dominicano, que sancionan la defraudación fiscal y otros delitos. Los cuales, tienen como eje central al contribuyente en calidad de sujeto responsable, en la forma de sujeto activo, lo que crea una barrera estructural para imputar responsabilidad penal a terceros profesionales. Una de las mayores críticas al sistema penal dominicano es la ausencia de un marco institucional que controle la práctica profesional de los asesores fiscales. A diferencia de abogados o auditores financieros, los asesores fiscales no enfrentan requisitos estandarizados de licencia o certificación profesional ni protocolos obligatorios de debida diligencia para prevenir el fraude fiscal.

En jurisdicciones como España los intermediarios fiscales están sujetos a obligaciones de transparencia reforzadas, como la divulgación obligatoria de esquemas agresivos de planificación fiscal. tanto, Chile y Colombia han tipificado delitos especiales para contadores y asesores que faciliten la evasión con manipulaciones contables o estructuras ficticias.

3.1.2 Dificultades en la imputación de responsabilidad penal respecto de los asesores fiscales y contadores

La responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores en el delito tributario es uno de los temas más complejos del Derecho Penal Económico en la República Dominicana. Estos profesionales son actores claves en el diseño, ejecución y documentación de las operaciones tributarias de personas físicas y jurídicas, pero el marco legal dominicano tiene deficiencias sustantivas y procesales que imposibilitan imputarles responsabilidad penal cuando con su actuación facilitan o posibilitan la comisión del delito de defraudación tributaria. Estas barreras se refieren a lagunas legales, problemas probatorios, restricciones institucionales y vacíos interpretativos que se han reconocido repetidamente en la práctica dominicana y comparada latinoamericana.

El mayor problema para condenar penalmente a los asesores fiscales y contadores surgen del elemento subjetivo del tipo penal de defraudación, que requiere dolo directo. La doctrina actual reconoce que la sofisticación técnica del derecho tributario y la complejidad de los sistemas impositivos crean un área gris donde el dolo es difícil de probar (Torres, 2021). En España, Chile, Colombia, por ejemplo, se han llegado a introducir mecanismos legislativos para suavizar la exigencia de dolo directo y poder imputar profesionalmente por dolo eventual o incluso culpa grave. Esto significa que el Ministerio Público debe probar que el profesional estaba consciente de la criminalidad del esquema que creó o ejecutó y que su participación tenía como objetivo permitirle al contribuyente evadir impuestos.

La doctrina actual reconoce que la sofisticación técnica del derecho tributario y la complejidad de los sistemas impositivos crean un área gris donde el dolo es difícil de probar (Torres, 2021). Los asesores pueden decir que siguieron una interpretación razonable de la ley, incluso si eso creó de facto un esquema fraudulento.

España, Chile, Colombia, por ejemplo, han llegado a introducir iniciativas legislativas para suavizar la exigencia de dolo directo y poder imputar profesionalmente por dolo eventual o incluso culpa grave. En República Dominicana, la ausencia de estas normas dificulta el proceso probatorio.

El derecho tributario es complejo, dinámico y muy relacionado con la contabilidad y la ingeniería financiera. Estos factores dificultan en gran medida la investigación penal y la imputación de responsabilidad a fiscales profesionales.

3.2 Vacíos normativos y desafíos de aplicación

La capacidad del sistema penal tributario dominicano para perseguir el fraude fiscal y, especialmente, para castigar a los asesores fiscales y contadores que participan en la creación, diseño o implementación de estructuras fraudulentas está limitada por varios vacíos legales y problemas prácticos. Estas lagunas afectan no solo la tipificación del delito de defraudación, sino también la función preventiva y represiva del derecho penal tributario en aras de proteger el interés fiscal del solo la tipificación del delito de defraudación, sino también la función preventiva y represiva del derecho penal tributario en aras de proteger el interés fiscal del Estado.

La falta de normas deontológicas que encuadren la actuación profesional en el ámbito tributario y la ausencia de criterios dogmáticos para imputar responsabilidad penal por participación técnica han creado un sistema caracterizado por la impunidad de los mediadores fiscales, la incertidumbre interpretativa y la

inefectividad del ordenamiento jurídico. Uno de los grandes vacíos jurídicos encontradas en el ordenamiento jurídico dominicano es la falta de una tipificación penal autónoma del asesor fiscal o contador como autor o participación específica del delito de defraudación tributaria. Mientras que otros ordenamientos jurídicos (como el español) han llegado a consagrar normativamente la figura del "promotor de fraude fiscal".

El sistema dominicano se centra en el contribuyente como sujeto activo más común del delito, ya que sigue un modelo clásico de la obligación tributaria como una relación bilateral entre el Estado y el contribuyente, obviando la importancia de los intermediarios en la comisión del delito.

La ausencia de una distinción legal precisa entre infracciones administrativas y delitos tributarios es una falla estructural del derecho penal tributario dominicano.

El Código Tributario Dominicano, en sus tipos descriptivos, no siempre logra delimitar con exactitud cuándo la conducta representa un simple incumplimiento formal y cuándo se convierte en una infracción penal. La falta de dichos parámetros en el ordenamiento jurídico dominicano vulnera el ius puniendi fiscal y dificulta la atribución de responsabilidad a terceros intermediarios que realizan actos determinantes en la comisión del fraude (Torres, 2021). la vaguedad crea un amplio margen de discrecionalidad en la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

La dogmática penal reclama una línea nítida, objetiva y materialmente/subjetiva definible entre el ilícito administrativo y el criminal. La falta de dichos parámetros en el ordenamiento jurídico dominicano vulnera el ius puniendi fiscal y dificulta la atribución de responsabilidad a terceros intermediarios que realicen actos determinantes para la comisión del fraude (Torres, 2021).

3.2.1 Ausencia de tipificación específica del asesor partícipe

La falta de una tipificación penal que sancione al asesor fiscal y al contador como autores materiales o intelectuales del delito de defraudación tributaria es una de las mayores lagunas estructurales del Derecho Penal Tributario dominicano. Esta falta de regulación no solo impide al Estado perseguir eficazmente las formas más sofisticadas de fraude fiscal, sino que crea inseguridad jurídica, genera áreas grises en la práctica profesional y abre espacios de impunidad en los que los mediadores fiscales pueden actuar sin temor a una sanción penal proporcional a su participación.

El Código Tributario de la República Dominicana (Ley No. 11-92) define como sujeto activo característico del delito de defraudación tributaria al contribuyente en los artículos 236-237. En este modelo, el injusto penal tributario se construye en una relación bidireccional entre el obligado tributario y el Estado, pero esta concepción clásica ya no alcanza para dar cuenta de la realidad actual del fenómeno fiscal, que se manifiesta en:

- La sofisticación de las operaciones económicas;
- La creciente externalización de las funciones tributarias a profesionales.
- La sofisticación de los mecanismos de planificación fiscal;
- La participación protagónica de los asesores en la orquestación del fraude.

La doctrina reconoce que hoy en día los delitos tributarios casi nunca son cometidos en forma aislada por el contribuyente. Por el contrario, generalmente son el resultado de una agencia técnica entre el contribuyente y el preparador fiscal, quien tiene la pericia para crear estructuras simuladas, manipular la información contable o recomendar formas de ocultar los ingresos (Torres, 2021).

3.2.2 Ambigüedades en la delimitación entre asesoría legítima y complicidad

La línea entre asesoría fiscal lícita y complicidad delictiva es un problema, especialmente en aquellos ordenamientos en los que no existe regulación de los límites de la actividad profesional de asesores fiscales y contadores, ni criterios dogmáticos para determinar cuándo su participación se convierte en parte del injusto penal del fraude.

La doctrina internacional reconoce que esta incertidumbre representa uno de los mayores problemas para los sistemas penales actuales, ya que erosiona la prevención del derecho penal y genera impunidad en los cómplices fiscales que más contribuyen al fraude (Torres, 2021; Calderón, 2019).

La planificación fiscal es una práctica legítima y obligatoria en los sistemas tributarios contemporáneos. El contribuyente puede estructurar sus negocios para reducir legalmente su carga fiscal, un derecho reconocido por la doctrina y aceptado por las autoridades fiscales (OCDE, 2019). El asesor fiscal, en este caso, se convierte en garantía técnica, intérprete de la ley fiscal y diseñador de estructuras eficientes dentro de la legalidad.

El problema es que los límites entre estas categorías no están definidos en todos los sistemas normativos, no existen criterios respecto de “*sustancia económica*”, “*propósito principal*” o “*test de razonabilidad económica*” que permitan a los operadores jurídicos decidir cuándo una estructura fiscal es una optimización legítima o un fraude artificioso. El tipo penal de defraudación tributaria, consagrado en los arts. 236-237 del Código Tributario Dominicano, no alude a los términos:

- Estructuras simuladas;
- Fraude profesional contable;
- Planificación de esquemas ilegales;

- Intervención técnica maliciosa.

Por otra parte, la complicidad requiere de una participación esencial en el hecho principal y conocimiento del plan criminal, como señala Calderón (2019), en los delitos fiscales la autoría intelectual y la participación técnica son más relevantes que la ejecución material, pero los tipos penales clásicos no logran abarcar esta situación.

Tanto el derecho comparado como la doctrina han ido elaborando criterios para distinguir la asesoría lícita de la participación dolosa en el fraude:

- a) El test del motivo principal (main purpose test): determina si el determina si el principal de la operación es conseguir una ventaja fiscal objetivo .de la operación es conseguir una ventaja fiscal abusiva.
- b) La realidad económica: si la operación no tiene trasfondo real y solo busca un resultado fiscal, se considera artificiosa.
- c) Racionabilidad profesional: el asesor debe juzgar si la estructura resistirá estructura con probabilidad resistiría con probabilidad una auditoría.
- d) Diligencia agravada del profesional: se evalúa si el asesor cumplió con los deberes técnicos de verificación, documentación y claridad.
- e) Umbral de riesgo asumido: si el asesor propone estructuras evidentemente arriesgadas o en contra de criterios administrativos conocidos, se acerca al dolo eventual.

La indefinición de los límites entre asesoramiento lícito y complicidad crea impunidad casi absoluta para los asesores fiscales, unos incentivos perversos para el uso de estructuras agresivas, ya que la responsabilidad penal recae casi por completo sobre el contribuyente, y debilita el bien jurídico protegido, que es la recaudación pública, al quedar sin castigo quien organiza el fraude.

CONCLUSIÓN

La presente investigación tuvo como eje central el análisis comparado de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores en los casos de defraudación tributaria, con especial énfasis en su aplicación y la identificación de los desafíos existentes en República Dominicana, partiendo de la constatación de que estos profesionales desempeñan un rol cada vez más determinante en la estructuración, ejecución y validación de operaciones con relevancia fiscal.

A partir del desarrollo teórico, normativo y comparado realizado, es posible afirmar que la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores representan una realidad consolidada en diversos ordenamientos jurídicos, particularmente en países como España, México, Colombia, Argentina y Alemania, donde la doctrina y la jurisprudencia han evolucionado respecto de la delimitación precisa de los criterios de imputación penal. En estos sistemas la participación del profesional deja de concebirse como meramente neutral, reconociendo que su conocimiento técnico especializado y su posición de influencia pueden convertirlo en un actor determinante dentro de los esquemas de defraudación tributaria. En consecuencia, se admite su imputación penal, ya sea en calidad de autor mediato, coautor, cooperador necesario o cómplice.

Del análisis comparado se desprende, que los ordenamientos más avanzados han desarrollado criterios precisos para delimitar la frontera entre la asesoría fiscal legítima y la asesoría fraudulenta. Dichos criterios se fundamentan en la exigencia estricta del elemento subjetivo del tipo penal, en la valoración del dominio funcional del hecho y en la relevancia causal de la conducta profesional. Esta delimitación permite garantizar la eficacia del sistema penal tributario sin sacrificar los principios de legalidad, culpabilidad, proporcionalidad y mínima intervención, evitando tanto la impunidad de conductas altamente lesivas para el fisco como la criminalización indebida del ejercicio profesional ilícito.

Cabe resaltar, como parte de los hallazgos de la investigación la identificación de importantes vacíos normativos y dificultades interpretativas en el ordenamiento jurídico dominicano. Si bien el Código Tributario Dominicano tipifica la defraudación tributaria como delito doloso y el nuevo Código Penal incorpora categorías modernas de autoría y participación, no existe una regulación expresa ni sistemática que defina el alcance de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores. Esta ausencia normativa genera un escenario de inseguridad jurídica, caracterizado por el riesgo de interpretaciones extensivas contrarias al principio de legalidad penal, así como por la posibilidad de que esquemas de defraudación complejos queden sin una persecución penal efectiva.

De igual manera, se identifica que la falta de una delimitación clara entre planificación fiscal legítima y asesoría fraudulenta representan uno de los desafíos más importantes del sistema penal tributario dominicano. La inexistencia de una cláusula general antiabuso, unido a la limitada especialización de jueces y fiscales en materia tributaria, dificulta la correcta identificación del dolo profesional y la atribución de responsabilidad penal en los casos que así lo ameritan. Esta situación debilita la coherencia del sistema sancionador y limita la capacidad del Estado para enfrentar de manera eficaz la defraudación tributaria en su dimensión más sofisticada.

El presente trabajo aporta un marco analítico que contribuye tanto al debate académico como a la reflexión legislativa y judicial, al demostrar que la adecuada delimitación de la responsabilidad penal profesional no solo fortalece la lucha contra la defraudación tributaria, sino que también promueve la ética profesional, la transparencia fiscal y la confianza en el sistema tributario. En este sentido, la investigación sienta bases sólidas para futuras reformas normativas y para el desarrollo de criterios jurisprudenciales que permitan consolidar un Derecho Penal Tributario más justo, previsible y acorde con la realidad económica y jurídica de la República Dominicana.

RECOMENDACIONES

A partir de los hallazgos obtenidos en el presente trabajo de investigación, se formulan las siguientes recomendaciones, orientadas a fortalecer el régimen jurídico de la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores en los casos de defraudación tributaria en la República Dominicana, garantizando un equilibrio adecuado entre la eficacia del sistema penal y el respeto de los principios del Estado social y democrático de derecho.

I. Recomendaciones normativas: incorporar marco normativo expreso y sistemático sobre la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores en los casos de defraudación tributaria. Dicha regulación podría materializarse mediante una reforma al Código Tributario Dominicano o a través de disposiciones específicas en el Código Penal, con el objetivo de delimitar de manera clara las formas de intervención profesional penalmente relevantes, tales como la autoría mediata, la coautoría, la cooperación necesaria y la complicidad dolosa, garantizando el respeto al principio de legalidad penal y evitando interpretaciones extensivas o analógicas.

Asimismo, resulta recomendable precisar normativamente los elementos subjetivos exigidos para la imputación penal del profesional, estableciendo de forma expresa la necesidad de acreditar el dolo directo o eventual, así como el conocimiento efectivo o previsible del carácter ilícito de la conducta. Esta precisión permitiría excluir del ámbito penal aquellas actuaciones derivadas de errores técnicos, discrepancias interpretativas razonables o negligencias leves, preservando el carácter de última ratio del Derecho Penal Tributario.

De igual manera, se recomienda establecer criterios legales que permitan diferenciar con mayor claridad la planificación fiscal legítima de la asesoría fraudulenta, incorporando parámetros como la sustancia económica de las operaciones, la finalidad predominante del esquema, la ausencia de simulación y el

grado de intervención decisoria del asesor o contador. En este contexto, la eventual adopción de una cláusula general antiabuso (GAAR) contribuiría a reducir la incertidumbre jurídica y a fortalecer la capacidad del Estado para enfrentar esquemas de defraudación estructurada sin afectar la seguridad jurídica de los profesionales.

Adicionalmente, se sugiere evaluar la incorporación de disposiciones específicas sobre la responsabilidad penal derivada de la omisión impropia en el ejercicio profesional, particularmente en aquellos casos en los que el contador o asesor fiscal ostente una posición de garante respecto de la veracidad de la información fiscal o contable, siempre que se acredite la existencia de dolo o culpa grave conforme a los estándares constitucionales.

II. Recomendaciones institucionales: fortalecer la especialización técnica de los operadores del sistema penal tributario, especialmente jueces, fiscales y funcionarios de la Administración Tributaria, mediante programas permanentes de capacitación en Derecho Penal Tributario, contabilidad forense, delitos económicos y análisis de esquemas de fraude fiscal. Una mayor especialización contribuiría a una correcta valoración del elemento subjetivo del tipo penal y de la complejidad técnica inherente a este tipo de delitos.

Reforzar los mecanismos de coordinación interinstitucional entre la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), la Unidad de Análisis Financiero (UAF) y el Ministerio Público, con el objetivo de mejorar la detección temprana de esquemas de defraudación tributaria complejos y su eventual vinculación con delitos precedentes de lavado de activos. Esta coordinación debe desarrollarse bajo protocolos claros que respeten las garantías procesales y eviten duplicidades o conflictos competenciales.

Impulsar el desarrollo y la implementación de programas de cumplimiento tributario (tax compliance) dirigidos a contribuyentes, asesores fiscales y firmas contables,

alineados con estándares internacionales de buenas prácticas. Estos programas pueden servir como mecanismos preventivos frente a la defraudación tributaria y como criterios auxiliares de valoración en los procesos de imputación penal, contribuyendo a distinguir entre conductas dolosas y actuaciones profesionales diligentes.

Por último, se sugiere fortalecer el rol de los colegios y asociaciones gremiales, promoviendo una supervisión más activa del ejercicio de la asesoría fiscal y contable, así como la actualización y aplicación efectiva de los códigos de ética profesional, como mecanismos de autorregulación que complementen la función sancionadora del Estado.

III. Recomendaciones académicas: fomentar la investigación especializada en Derecho Penal Tributario, con énfasis en la responsabilidad penal de los asesores fiscales y contadores, a fin de generar aportes doctrinales que sirvan de referencia para el legislador, los tribunales y la Administración Tributaria. La profundización en estudios comparados permitirá identificar modelos normativos exitosos y adaptar sus mejores prácticas a la realidad dominicana.

Asimismo, resulta pertinente promover la sistematización y análisis crítico de la jurisprudencia nacional en materia de delitos tributarios, especialmente aquella relacionada con la imputación de terceros profesionales, con el objetivo de contribuir a la consolidación de criterios interpretativos uniformes y previsibles.

De la misma manera, resulta de alto interés evaluar la posibilidad de incorporar de manera más estructurada el estudio del Derecho Penal Tributario y de la ética profesional en los programas académicos de Derecho, Contabilidad y Asesoría Fiscal, fortaleciendo la formación interdisciplinaria de los futuros profesionales y fomentando una cultura de cumplimiento, transparencia y responsabilidad en el ejercicio de las funciones tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

- Alexy, R. (2025). *Kant's legal positivism and natural law theory*. Oxford University Press
- Álvarez, F. (2020). *Derecho penal económico en la República Dominicana*. Editorial Jurídica Dominicana.
- Atienza, M. (2006). *El derecho como argumentación*. Ariel.
- Bacigalupo, E. (2019). *Derecho penal económico y de la empresa*. Hammurabi.
- Benson, M. L., & Simpson, S. S. (2017). *White-collar crime: An opportunity perspective*. Routledge.
- Bobbio, N. (1991). *Teoría general del derecho*. Temis.
- Bustos Ramírez, J. (2002). *Derecho penal económico*. Trotta.
- Cabanellas, G. (2005). *Diccionario jurídico elemental*. Heliasta.
- Cervini, R. (2020). *Derecho penal tributario y política criminal*. B de F.
- Constitución de la República Dominicana. (2015).
- Código Penal de la República Dominicana, Ley núm. 74-25. (2025).
- Código Tributario de la República Dominicana, Ley núm. 11-92. (1992).
- Cuerda Riezu, A. (2019). *Derecho penal tributario: Doctrina y jurisprudencia española*. Aranzadi.
- De Asís Roig, R. (2003). *El método jurídico comparado*. Dykinson.
- Dworkin, R. (2011). *Justice for hedgehogs*. Harvard University Press.
- Fabra-Zamora, J. L. (2001). *Teoría del derecho y positivismo jurídico*. Marcial Pons.
- Ferrajoli, L. (2009). *Derecho y razón: Teoría del garantismo penal* (9.^a ed.). Trotta.
- Ferré Olivé, J. C. (2019). *Derecho penal económico y de la empresa*. Tirant lo Blanch.
- Forero Hernández, C. F. (2020). El bien jurídico protegido en el delito de defraudación o evasión tributaria. *Nuevo Foro Penal*, 16(95), 191–233.

<https://doi.org/10.17230/nfp16.95.7>

- García Novoa, C. (2017). *Derecho penal tributario*. Civitas.
- Gómez Jaramillo, C. (2018). *Responsabilidad penal de los asesores tributarios en Colombia*. Universidad Externado de Colombia.
- Hernández Sampieri, R., Fernández-Collado, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación* (6.^a ed.). McGraw-Hill.
- International Federation of Accountants. (2018). *International code of ethics for professional accountants*. IFAC.
- Jakobs, G. (1995). *Derecho penal: Parte general*. Marcial Pons.
- Kelsen, H. (1934). *Teoría pura del derecho*. Reine Rechtslehre.
- Kirchler, E. (2017). *Tax compliance and the power–trust balance*. Cambridge University Press.
- Kuhlen, L. (2015). *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*. Marcial Pons.
- Ley Núm. 155-17, contra el Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo. (2017).
- Ley Núm. 479-08, sobre Sociedades Comerciales y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada. (2008).
- Ley Núm. 633-16, sobre Contabilidad y Contadores Públicos Autorizados. (2016).
- Lokanan, M. (2015). The fraud triangle revisited. *Journal of Financial Crime*, 22(2), 175–193.
- Mir Puig, S. (2008). *Derecho penal. Parte general* (8.^a ed.). Reppertor.
- Mir Puig, S. (2015). *Derecho penal. Parte general* (9.^a ed.). Reppertor.
- Muñoz Conde, F. (2018). *Derecho penal. Parte general* (10.^a ed.). Tirant lo Blanch.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2013). *Addressing base erosion and profit shifting*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2019). *Tax crimes and other financial crimes*. OECD Publishing.

- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2021). *Tax compliance and cooperative compliance*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2022). *Role of tax advisers in aggressive tax planning*. OECD Publishing.
- Pezzutti, R. (2018). *La Hacienda Pública como bien jurídico penal*. Tirant lo Blanch.
- Roxin, C. (1997). *Derecho penal. Parte general. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito* (Vol. I). Civitas.
- Roxin, C. (2006). *Problemas fundamentales de la dogmática penal*. Civitas.
- Silva Sánchez, J. M. (2001). *La expansión del derecho penal*. Civitas.
- Silva Sánchez, J. M. (2012). *La expansión del derecho penal*. Civitas.
- Suárez, N. (2010). *Impuestos y evasión fiscal en la República Dominicana*. Centro Juan Montalvo.
- Sutherland, E. (1983). *White collar crime*. Yale University Press.
- Teichmann, F. M., & Monteiro, D. R. (2019). *Delitos de cuello blanco*. Kassel University Press.
- Torres Cadavid, N. (2019). *La responsabilidad penal del asesor fiscal: Problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*. Tirant lo Blanch.
- Van Weezel, A. (2015). *Principio de proporcionalidad en el derecho penal económico*. Marcial Pons.
- Villar, J. (2018). *Delitos tributarios y fraude fiscal*. Tirant lo Blanch.
- Zweigert, K., & Kötz, H. (1998). *Introducción al derecho comparado*. Oxford University Press.