



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

**PRINCIPALES CUESTIONES SOBRE
LA RESPONSABILIDAD DEL
ASESOR FISCAL**

TRABAJO FINAL DE GRADO

AUTORA: MIRIAM MENDIELA JAÉN

TUTORA: DR. DÑA. PAULA VICENTE-ARCHE COLOMA

GRADO EN DERECHO

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

CURSO 2017-2018

INDICE:

1. RESUMEN DEL TRABAJO FINAL DE GRADO.....	4
2. ABREVIATURAS	5
3. CUESTIONES GENERALES RELATIVAS AL ASESOR FISCAL.....	7
3.1. Concepto general del asesor fiscal.	7
3.2. Régimen jurídico del asesor fiscal.....	8
3.3. Clases de responsabilidad.....	11
4. LA POSIBLE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ASESOR FISCAL DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO	14
4.1. Caracteres generales de los responsables en el ámbito de la LGT.	14
4.2. La responsabilidad solidaria del asesor fiscal como sujeto que participa activamente en la realización de una infracción tributaria.	17
4.2.1. Nacimiento de la responsabilidad solidaria: elementos que deben concurrir en el presupuesto de hecho.	17
4.2.2. Comisión del presupuesto de hecho: la declaración del asesor fiscal como responsable solidario. Alcance de la responsabilidad.	21
4.2.3. Procedimiento para exigir el pago de la deuda tributaria.	27
4.2.4. Asunción por el asesor fiscal de las sanciones tributarias.	27
4.2.5. La responsabilidad penal del asesor fiscal.	30
4.2.6. EL derecho de reembolso.....	35
4.2.7. La prescripción de la acción de declaración de responsabilidad solidaria.	38
5. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL ASESOR FISCAL. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES:.....	41
5.1. Naturaleza y alcance de la relación contractual de servicios que liga al asesor fiscal con el cliente	41
5.2. Incumplimiento del objeto contractual por causa imputable al asesor fiscal.	44
5.2.1. Dolo.....	45
5.2.2. Negligencia.....	48
5.2.3. Mora	50

5.3.	La acción de indemnización por daños y perjuicios.....	50
5.4.	Alcance y conceptos susceptibles de ser reclamados al asesor fiscal.....	52
5.5.	Especial referencia al seguro de responsabilidad civil.....	56
6.	CONCLUSIONES	59
7.	BIBLIOGRAFÍA.....	62



1. RESUMEN DEL TRABAJO FINAL DE GRADO

La tendencia actual del legislador de dejar en manos de los contribuyentes la realización de las autoliquidaciones, ligado con la cada vez más compleja legislación tributaria, hace que los sujetos pasivos se vean obligados a acudir a profesionales privados para la llevanza de sus cuentas ante la Hacienda Pública. Ante esta, cada vez más abundante, demanda nacen los asesores fiscales, que podrían ser definidos como técnicos en Derecho tributario, que, una vez que se han especializado en los conocimientos de la materia, los ponen a disposición del público, asistiéndoles así en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por otro lado debemos resaltar que esta profesión carece de regulación, no encontramos ordenación ni de la actividad, ni de la figura del asesor fiscal, que delimite con precisión sus obligaciones, responsabilidades y atribuciones. No existe un estatuto que regule la actuación del mismo, la relación con su cliente y la de ambos frente a la Agencia Tributaria. Tampoco existe en nuestro país, un título concreto para el ejercicio de la actividad profesional del asesoramiento fiscal aunque, principalmente, esta actividad viene siendo realizada por Economistas, Titulares Mercantiles y Abogados.

El estudio realizado tiene por finalidad determinar el alcance de posibles infracciones en los diferentes ámbitos, de manera tanto tributaria, como penal y civil, del asesor fiscal en el curso de su actividad profesional. Y ello porque creo que el asesor fiscal es un sujeto que ayuda a cumplir con un deber social que no es otro que el sostenimiento de los gastos públicos para el buen funcionamiento del Estado Social, Democrático de Derecho, promulgado en el art. 31CE. Por consiguiente, podemos deducir, en un primer momento, que su incidencia en el orden tributario es clara, y es por ello que una actuación maliciosa por su parte, repercutirá negativamente en los caudales públicos. Es por esta razón por la que he decidido realizar el presente TFG, para investigar los cauces que el ordenamiento jurídico ofrece al Estado y a los particulares, contra las actuaciones culposas o negligentes del asesor fiscal.

2. ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AP	Audiencia Provincial
Art.	Artículo
AT	Agencia Tributaria
CC.	Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
CE	Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978
CFE	Confederación Fiscal Europea
CP	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
FETTAF	Federación Española de Asociaciones Profesionales Técnicos Tributarios y Asesores Fiscales.
HP	Hacienda Pública
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IAE	Impuesto Actividades Económicas
ITPAJD,	Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LGT/1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial

RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
RGGI	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
SAN	Sentencia Audiencia Nacional
SAP	Sentencia Audiencia Provincial
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
STS	Sentencia Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TFG	Trabajo Final de Grado
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea

3. CUESTIONES GENERALES RELATIVAS AL ASESOR FISCAL

3.1. Concepto general del asesor fiscal.

Puesto que el objetivo principal de este trabajo es hallar las consecuencias que puede ocasionar a un asesor fiscal su comportamiento al margen de la ley, primeramente es precisa una aclaración entorno a su conceptualización. Como punto de partida, es buena idea recurrir a la definición que otorga la RAE¹. Por un lado, define al *asesor* como aquella persona que da consejo o “*Dicho de un letrado: Que, por razón de oficio, debe aconsejar o ilustrar con su dictamen a un juez lego*”. Por otro, entiende por *fiscal* a aquella persona ligada al ministerio fiscal, por ello creo que es conveniente acudir al término *tributario*. Lo concibe como aquello que es perteneciente a la “*obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas*”. De modo que, en un primer momento, se puede entender por asesor tributario aquella persona física o jurídica que aconseja sobre el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias frente al Estado.

En el ordenamiento jurídico español destaca la escasez de una regulación concreta de su actividad, y ello quiere decir que carecemos de una definición *ex lege* de la figura del asesor fiscal. A pesar de ello, Leyes de la esfera tributaria sí que hacen referencia al ámbito de actuación esta figura en alguna de sus disposiciones, como más adelante observaremos. Mientras tanto la jurisprudencia y la doctrina han dado una definición a la figura del asesor fiscal.

Peña Álvarez² lo define como: “*aquellos profesionales cuya actividad consiste en facilitar a los contribuyentes las relaciones con la administración, bien sea representándole, o bien sea interpretando las normas impositivas con el objeto de cumplir correctamente con las obligaciones legales, buscando una solución menos gravosa para el contribuyente*”.

¹ Diccionario de la Lengua española, RAE, Ed.23.1, diciembre 2017.

² PEÑA ÁLVAREZ, Fernando: “Estudio preliminar a las normas técnicas de asesoría fiscal”. En *Publicaciones del Registro de Economistas Asesores Fiscales*, 1991.

Con respecto a la jurisprudencia, destaca la SAP de Baleares, de 9 de febrero de 2007³, la cual, a pesar de no definir el concepto de asesor fiscal, sí que delimita la relación profesional del asesor con su cliente; de esta forma admite que *“La relación existente entre el cliente y el asesor fiscal es un arrendamiento de servicios o “locatio operarum”, definido en el artículo 1544 del CC., en virtud del cual el asesor fiscal se obliga a cambio de una remuneración a prestar unos servicios, desplegando su actividad profesional con la debida diligencia y acorde con las leyes fiscales y su “lex artis” (...) Resulta evidente que la relación entre asesor fiscal y cliente está basada en la confianza, precisamente por el desconocimiento que tiene la persona que acude a dicho profesional buscando su asesoramiento y asistencia técnica para resolver asuntos fiscales siempre delicados por afectar al patrimonio personal del cliente”*.

A tenor de lo descrito, puedo afirmar que se trata de una profesión liberal, no sujeta y no regulada, de aquella persona, física o jurídica, que ejerce de forma continuada, habitual y autónoma una actividad intelectual, concretamente, un asesoramiento en materia tributaria y ayuda con el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los contribuyentes u obligados tributarios. Para su desempeño, es imprescindible una correcta preparación, es decir, un profundo conocimiento del ordenamiento tributario. Es por ello que gran parte de estos profesionales son graduados en Derecho u economistas, no obstante, dada la ausencia de regulación del sector, legalmente no se requiere una certificación en concreto⁴.

3.2. Régimen jurídico del asesor fiscal.

Desde la órbita del ordenamiento jurídico, el ejercicio de esta actividad no se encuentra protegida en el marco legislativo. No hay una regulación que especifique en qué consiste la profesión, en qué casos es recomendable su colaboración y las

³ SAP Baleares Sección 5, Fecha: 09/02/2007. Nº de Recurso: 649/2006, Nº de Resolución: 54/2007. Fuente: Id Cendoj: 07040370052007100032.

⁴ PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: “Hacia una deontología del asesor fiscal”, Revista Crónica Tributaria, núm. 110, 2004, págs. 107-117.

condiciones que debe reunir para su efectivo ejercicio, pero, sin embargo, sí que existe una oferta de asesoramiento como actividad comercial⁵. Por lo tanto, si se desea actuar contra la ilicitud de los actos de un asesor fiscal, dicho vacío legal se cubrirá con base en las distintas ramas del derecho, concretamente: la tributaria, la civil y la penal, que posteriormente desarrollaremos. A esta conclusión ha llegado la SAP de Madrid, de 3 de julio de 2000⁶, que, frente a la ausencia de protección legal, hace uso de la teoría general de las obligaciones, recogida en el CC.

Dentro del marco legal, sí que aparecen diversas menciones respecto a la actividad de representación de estos profesionales frente a los tribunales o Administración. De esta forma, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su exposición de motivos prevé la actuación de los obligados mediante un asesor fiscal, y el artículo 46.1 LGT, relativo a la representación voluntaria, dispone que *“Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”*.

El RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, también habla de este tipo de representación en el art.112.7 cuando dice que *“El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal o por la persona que considere oportuno en cada momento, de lo que se dejará constancia en el expediente, así como de la identidad del asistente”*. Simultáneamente, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su art. 53, relativo a los derechos del interesado en el procedimiento administrativo, en el apartado 1.g) estipula la posibilidad de *“actuar asistidos de asesor cuando lo consideren conveniente en defensa de sus intereses”*.

⁵ PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: “Hacia una deontología del asesor fiscal”, ob. cit., págs. 107-108.

⁶ SAP de Madrid, Sección 10ª, Fecha: 03/06/2000. Nº de Recurso: 906/1997, Nº de Resolución: 8329/2000. Fuente: Id Cendoj: 28079370102000100579

En el ámbito supranacional, la resolución del Parlamento Europeo B5-0247/2001, de 30 de marzo de 2001, sobre escalas de honorarios y tarifas obligatorias para determinadas profesiones liberales, en particular los abogados, y sobre la función y la posición particulares de las profesiones liberales en la sociedad moderna, contempla en el punto diez *“que los Estados miembros están autorizados a establecer tarifas obligatorias teniendo en cuenta los intereses generales (y no sólo el interés de la profesión), y a proteger unas elevadas normas de moral, ética y calidad que los abogados, asesores fiscales, contables, médicos, psicoterapeutas, arquitectos y otras profesiones liberales representan y en las que confían sus clientes”* Atendiendo a lo descrito en este precepto, el V Convenio colectivo de ámbito estatal para despachos de técnicos tributarios y asesores fiscales, de 16 de octubre de 2013, traslada al ámbito estatal esas directrices europeas, ya que su art. 1 dispone que tiene por objeto regular *“las condiciones mínimas de trabajo en todas las empresas cuya actividad principal sea el asesoramiento en materia de tributos y gestión de los mismos, y no se encuentren incluidas en el ámbito de otro convenio”*.

Es por esto que, por ahora, la profesión de la asesoría fiscal no está sujeta a ningún control de organización profesional dada la ausencia de regulación que deriva en la carencia de un Estatuto profesional. Sin embargo, muchos abogados o economistas que ofrecen servicios propios de la asesoría fiscal, además de la obligatoriedad de su colegiación, quedan amparados por sus respectivos Estatutos y principios deontológicos. Por consiguiente, percibo que esta parte del sector ofrece un servicio más profesional y con más garantías de calidad para los clientes, provocando de esta forma una potencial desventaja respecto a aquellos profesionales dedicados es exclusiva a la asesoría fiscal.

Mientras tanto, los asesores fiscales se han agrupado en asociaciones profesionales que defienden y vigilan, en cierta manera, su oficio. Estas asociaciones luchan por la independencia de su ejercicio, una autorregulación, aumentar la confianza con sus clientes (confidencialidad y secreto profesional), consiguiendo instaurar el respeto a una

deontología o ética⁷. De entre estas agrupaciones es preciso destacar la FETTAF, que nace con la finalidad de ordenar su actividad profesional y contribuir a la defensa de los intereses profesionales de quienes la integran; así como la AEDAF, la cual proporciona a sus integrantes herramientas para un mejor desarrollo en su trabajo. Sorprendentemente, existe en España un Registro de Asesores Fiscales⁸, y más increíble resulta el hecho de que su creación fue obra del Colegio de Economistas de España., *“para coordinar la actividad de Economistas en los temas relacionados directamente con el ejercicio profesional de la Asesoría Fiscal”*.

A nivel supranacional europeo, aparece la CFE como una institución que agrupa a las asociaciones fiscales nacionales además de actuar como órgano consultivo de la Comisión de la UE, y tiene como objetivos defender sus intereses profesionales, asegurar la calidad de los servicios e intercambiar información sobre las leyes fiscales nacionales contribuyendo, de esta forma, a la coordinación del derecho fiscal en Europa⁹.

Finalmente es palpable que la inexistencia de un régimen jurídico del asesor fiscal ha provocado que estas necesidades hayan sido suplidas a través de formas alternativas, esto es, por medio de la creación de distintos organismos y asociaciones que han regulado la actividad. Ello me lleva a cuestionar si es necesaria la existencia de una Ley que ordene la actividad, o si los medios que ofrece el Ordenamiento jurídico son suficientes para asegurar su correcto funcionamiento.

3.3. Clases de responsabilidad.

La falta de la debida diligencia por el asesor fiscal en su ejercicio profesional repercute en su patrimonio puesto que genera una responsabilidad que abarca a tres

⁷ <http://www.fettaf.com/federacion> <http://www.aedaf.es/es>. Última visita: 11 de junio de 2018.

⁸ El REAF-REGAF es un órgano especializado del Consejo General de Economistas, creado para coordinar la actividad de Economistas en los temas relacionados directamente con el ejercicio profesional de la Asesoría Fiscal.

⁹ <http://www.cfe-eutax.org> . Última visita 11 de junio de 2018.

ámbitos: el tributario, el civil y el penal, y dependiendo de las características de su falta de esmero o su actuación al margen de la ley, se aplicarán unas u otras, e incluso se pueden superponer.

La responsabilidad tributaria encuentra su fundamento en el art. 42.1.a) LGT, el cual dispone que responderán solidariamente de las deudas tributarias aquellas personas que *“colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad se extenderá a la sanción”*. Ello quiere decir que, el asesor fiscal que favorezca la comisión de una infracción tributaria cuyo titular es su cliente, podrá verse compelido a satisfacer la deuda tributaria de su cliente.

La responsabilidad civil será aquella provocada por el incumplimiento por parte del asesor fiscal de las obligaciones inherentes al contrato de arrendamiento de servicios estipulado por las partes. Es decir, contra la práctica culposa o negligente del profesional del ejercicio de su profesión que genere daños y perjuicios en el patrimonio de su cliente, podrá ejercitarse la acción indemnizatoria estipulada en el art. 1101 CC.

Finalmente, la responsabilidad penal se encuentra tipificada en el Título XIV *“De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”* CP. El Tribunal Supremo ha interpretado el delito fiscal como un delito especial propio que únicamente puede ser consumado por el obligado tributario¹⁰. Sin embargo, ello no impide la participación en él de otras personas en las distintas modalidades previstas en los arts. 28 y 29 del CP. El asesor fiscal podrá ostentar la calificación de cooperador necesario tomando en consideración la naturaleza y características del fraude fiscal, probar que su intervención es trascendente para la perpetuación del delito, o su concreta participación dolosa en la operación defraudadora. Una vez probada su imprescindible influencia, será objeto de las mismas responsabilidades y sanciones que su cliente.

¹⁰ El art. 35 de la Ley 58/2003, General Tributaria, enumera quienes son estos obligados tributarios.

En el presente TFG analizaremos en profundidad la responsabilidad tributaria y la responsabilidad civil que pueden ser exigidas al asesor fiscal por un comportamiento ajeno a lo prescrito por la *lex artis*, y que puede provocar un perjuicio al Erario público y a su cliente. Además compararemos la responsabilidad tributaria con la responsabilidad penal, puesto que las mismas pueden nacer a raíz de la comisión de una infracción tributaria, pero las consecuencias son diametralmente distintas en atención al tipo.



4. LA POSIBLE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ASESOR FISCAL DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO

A continuación profundizaré en las consecuencias de la posible participación del asesor fiscal en las infracciones tributarias, cometidas por alguno de sus respectivos clientes. La aprobación de la Ley 58/2003 provocó la derogación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y modificó el régimen de la responsabilidad solidaria, incluyendo como novedad, la extensión de la responsabilidad solidaria tanto a la deuda tributaria como a la sanción que surja como resultado de la comisión de la infracción.

4.1. Caracteres generales de los responsables en el ámbito de la LGT.

Para empezar partiré del art. 41.1 LGT, el cual establece que *“la Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios¹¹ de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades”*. Como puede apreciarse, la Ley no define específicamente un concepto de responsable. A pesar de ello, sí que se pueden apreciar unos caracteres generales de esta clase de obligado tributario:

En primer lugar, atendiendo a lo establecido en el art. 8. LGT, el cual prevé la reserva de Ley para las materias allí enumeradas, y concretamente su apartado c) dispone que se regularán por ley: *“la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables”*, entiendo que la obligación del responsable es de origen legal, es decir, que la responsabilidad ha de venir declarada por Ley. El responsable será un obligado tributario amparado por el

¹¹ “La utilización de esta terminología es fuente de confusiones, ya que recuerda la distinción, propia del Derecho privado, entre deudores solidarios y mancomunados. Pues bien, ante todo debe señalarse que, pese a las similitudes terminológicas, la distinción que ahora nos ocupa se sitúa en un plano distinto. Así, no hace referencia a las facultades que posee el acreedor frente a una pluralidad de deudores. Es decir, si puede exigir a cualquiera de ellos la totalidad de la deuda -solidaridad- o debe dirigirse a todos ellos exigiéndole a cada uno la parte que le corresponde (mancomunidad). En nuestro caso, la dicotomía entre responsabilidad solidaria y subsidiaria alude, exclusivamente, al momento en que la Administración acreedora puede dirigirse contra el responsable”. Martín Fernández, J.: Responsabilidad del profesional tributario como asesor del contribuyente. *Revista Técnicos Tributarios*, núm. 23, diciembre 2005, págs. 27-28.

principio de legalidad. Esta primera característica origina una doble consecuencia práctica:

- La categoría de responsable no podrá implantarse a través de un pacto entre particulares. El propio art. 17.5 LGT lo prohíbe cuando dice que *“los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”*. De modo que un contrato privado entre particulares cuyo objeto consista en el compromiso de un sujeto en el pago de la deuda tributaria de otro, obligará a las partes, pero de él nunca nacerán efectos frente la Administración¹².
- La calificación de responsable solamente puede originarse a consecuencia de prescripción legal, *“de modo que sólo en los casos expresamente determinados por ésta, y ante el incumplimiento del deudor principal, responderá del pago de la obligación tributaria”*¹³.

Otra peculiaridad derivada del art. 41 LGT, es su separación de la esfera legal del sujeto pasivo, puesto que el art. 36 LGT reserva esta denominación al contribuyente y al sustituto. Consiguientemente, el responsable tributario es un tercero que tendrá la condición de obligado tributario, no obstante diferenciado del sujeto pasivo. Para comprender mejor esta diferencia debo subrayar que el responsable no es el deudor principal de la obligación tributaria, sino que se sitúa en una posición paralela a la del sujeto pasivo u otro deudor principal, de manera que *“habrá dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado”*¹⁴.

¹² MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: "Responsabilidad del profesional tributario como asesor del contribuyente", *Revista Técnicos Tributarios*, núm. 23, Diciembre - 2005, págs.: 26-27.

¹³ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo: *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, 3º Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 230.

¹⁴ CASADO OLLERO, Gabriel; LOZANO SERRANO, Carmelo; MARÍN QUERALT, Juan; TEJERIZO LÓPEZ, José M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ªed., Tecnos, Madrid, 2014, pág. 273.

En efecto, el responsable puede ser entendido como un deudor en nombre propio porque de su implicación en el presupuesto de hecho se deduce su obligación. Sin embargo, he de matizar que el responsable “tiene como función principal la de asegurar o garantizar el pago de la deuda tributaria”¹⁵, aumentando de esta forma la seguridad del pago de la deuda tributaria, por lo tanto, si el contribuyente paga la deuda principal, el responsable, aun habiendo participado en la comisión de la infracción, puede librarse de la carga.

En este sentido, la STS de 30 de septiembre de 1993¹⁶, trata de esclarecer las diferencias del responsable respecto a los deudores principales. Para dicho tribunal, la responsabilidad es una garantía legal y personal del crédito tributario, cuya finalidad es asegurar el cobro del mismo, al margen de la finalidad preventiva propia del derecho sancionador. De igual modo, el TEAC en su resolución de 6 de septiembre de 2012¹⁷, define la figura del responsable como *“un obligado tributario, definido ex lege, que ni es el sujeto pasivo del tributo, pues no realiza el hecho imponible, y que no se coloca “en su lugar”, sino “junto” al deudor principal, ni es sujeto infractor, que es quien realiza las acciones u omisiones tipificadas por la Ley como infracciones”*.

Finalmente, el art. 41.1 LGT recoge dos tipos de responsabilidad: la solidaria y la subsidiaria, cuyo régimen jurídico viene recogido en los arts. 42 y 43 LGT respectivamente. La principal diferencia entre ambas apunta al instante en que la Administración acreedora puede ir contra el responsable, por consiguiente siguen un régimen jurídico diferente. El art. 41.5 de la LGT establece que *“(…) La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios”*. De modo que se puede percibir una distinción entre las clases: mientras que en la responsabilidad solidaria “la Administración podrá exigir el pago de la deuda al responsable en cualquier momento, una vez producido el impago en período voluntario por parte del

¹⁵VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, ob. cit., pág. 230.

¹⁶ STS, Sala de lo Contencioso, Sección 1ª, Fecha 30/09/1993. Nº de Recurso: 1361/1991, Nº de Resolución: 6411/1993. Fuente: Id Cendoj: 28079130011993108895

¹⁷ Criterio de la resolución núm.: 4452/2011, Calificación: Doctrina. Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima, de 6 de septiembre de 2012. Fuente: DYCTEAC

deudor principal”; en la subsidiaria “el responsable deberá hacer frente al pago de la deuda tributaria una vez se haya agotado la acción de cobro contra el deudor principal”¹⁸.

Por lo cual, los responsables subsidiarios se erigen como un último recurso al que únicamente recurrirá la AT cuando los deudores principales y los responsables solidarios no respondan de sus obligaciones en caso de insolvencia. Mencionar, además, que el art. 41.2 LGT determina que “*Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria*”, por lo que ante la ausencia de un mandato legal que concrete la clase de responsabilidad, será la subsidiaria la que entre en juego.

4.2.La responsabilidad solidaria del asesor fiscal como sujeto que participa activamente en la realización de una infracción tributaria.

4.2.1. Nacimiento de la responsabilidad solidaria: elementos que deben concurrir en el presupuesto de hecho.

El asesor fiscal que desarrolle su profesión a través de la utilización de métodos ilícitos y cuyo resultado sea el incumplimiento de las obligaciones tributarias de sus clientes, puede ser declarado responsable tributario de las deudas tributarias que ha contraído su cliente. La posible declaración de responsabilidad solidaria del asesor fiscal, puede adjudicarse a lo previsto por el art.42.1.a) LGT, el cual califica como responsables solidarios de la deuda tributaria a aquellas personas o entidades que “*sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria*”. Para la realización de este presupuesto de hecho habilitante, siguiendo a Martín Fernández, se requiere la existencia de tres condiciones¹⁹:

1º La realización del hecho imponible;

¹⁸ VV.AA. FAURE NAVARRO, Amparo (Coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág. 234.

¹⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: "Responsabilidad del profesional tributario como asesor del contribuyente". Ob. cit., págs. 26-33.

Las resoluciones del TEAC de 3 de diciembre de 1998 y 15 de enero de 1999, establecen que *“la existencia en el mundo jurídico tributario del responsable exige previamente la concurrencia del sujeto pasivo, reiterando que los responsables no tienen el carácter de obligados principales”*. La realización del hecho imponible, delimitado por la Ley de cada tributo, generará el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La obligación tributaria no siempre recaerá sobre aquel sujeto que realice el hecho imponible, sino que esta obligación corresponderá al sujeto pasivo, porque así lo establece el art. 36.1 LGT cuando dice que *“es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”*. Este mismo artículo señala como sujetos pasivos al contribuyente (aquel que *“realiza el hecho imponible”*) y al sustituto del contribuyente (aquel que, *“por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”*). Estos sujetos se erigen como los deudores de la obligación tributaria principal.

Asimismo, el art. 35 LGT prevé otros sujetos, denominados obligados tributarios y a los define como *“las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”*. En el segundo apartado de dicho artículo, se enumera, junto con el contribuyente y el sustituto, una serie de sujetos que tienen la calificación de obligados tributarios, entre los que destacaré: los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta; los obligados a repercutir, los sucesores, entre otros.

Donde quiero llegar con la exposición de estos obligados tributarios es que, serán estos mismos sujetos los que, en el cumplimiento de sus obligaciones formales con Hacienda, recurrirán a la profesionalidad de un asesor fiscal para su correcta

cumplimentación. A mi juicio, es en este momento cuando aparece en escena la actividad del asesor fiscal, cuyo cometido es auxiliar a su cliente en la satisfacción de dichas obligaciones formales en tiempo y forma; en la realización de una planificación fiscal adecuada; así como su representación ante la AT.

2º La comisión por acción u omisión dolosa o culposa de, una o varias, infracciones tributarias, reguladas en los arts. 191 a 206 LGT, por parte del obligado tributario principal. La infracción podrá consistir bien, en un perjuicio económico (art. 191, 193, 194 LGT), o, por el contrario, en el incumplimiento de obligaciones formales (art. 192, 195-206 bis. LGT). En la siguiente condición, explicaré qué infracciones puede cometer el obligado tributario con la participación de su asesor fiscal.

3º La ineludible provocación o colaboración activa del responsable en el quebrantamiento del orden tributario por el sujeto pasivo.

Éste último presupuesto de hecho está vinculado con las distintas formas de participación punibles, recogidas por el art. 28 CP²⁰. A diferencia del art. 38.1 LGT/1963, el cual disponía que *“responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria”*²¹, la nueva LGT, con la incorporación en el precepto 42.1 LGT, del adverbio *“activamente”*, ha querido dejar a un lado las dudas que surgían de la anterior redacción²². De esta forma, el legislador entiende por una participación activa,

²⁰ Art. 28 CP: *“Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También serán considerados autores:*

a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo.

b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado”.

²¹La STC, de 30 de mayo de 1990, resolvió que *“la responsabilidad tributaria se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1º, que gira en torno al principio de culpabilidad, por los que una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa, aunque sea leve”*. STC, Fecha: 26/04/1990(BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990). Nº de Recurso de amparo: 82/1988, Nº de Resolución: 79/1990. Fuente: ECLI:ES:TC:1990:79

²² VV.AA., CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel (coord.): *Derecho y práctica tributaria* 1ª Ed. Wolters Kluwer España, S.A., Valencia, 2013, pág. 135

la implicación intencionada del asesor fiscal en este caso, esto es, la concurrencia una conducta dolosa.

El asesor fiscal puede participar en la comisión de una infracción tributaria de distintas formas. Para ello, en vez de analizar por separado cada tipo de infracción, tomaré como referencia el art. 184 LG, el cual en su apartado primero califica las infracciones tributarias en leves, graves o muy graves. En segundo lugar, su graduación se realizará en atención a dos criterios: la ocultación de datos y el uso de medios fraudulentos.

Por un lado, el art. 184.2 define la *ocultación de datos*, y entiende que será constitutiva de infracción tributaria “la no presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incorrectas, tanto porque se oculten datos como porque se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, siempre que la incidencia derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%”²³. En consiguiente, el asesor fiscal que coopere con la ocultación de datos de sus clientes-obligados tributarios, y cuya participación sea probada, podrá ser declarado responsable tributario.

Por otro lado, el art. 184.3 LGT delimita el empleo de *medios fraudulentos* en los supuestos allí enumerados, concretamente “tendrán esta consideración las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria²⁴(...), el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, si representan un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción, o la utilización de personas o entidades interpuestas”²⁵. Luego, el asesor fiscal que haya intervenido en la realización de los medios fraudulentos de los que su cliente ha hecho

²³ VV.AA. FAURE NAVARRO, Amparo (Coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág. 353.

²⁴ Se consideran anomalías sustanciales en la contabilidad: el incumplimiento absoluto en la llevanza de la contabilidad o llevanza incorrecta de la misma; llevar contabilidades distintas relativas a una misma actividad, que impidan conocer la verdadera situación de la empresa.

²⁵ VV.AA. FAURE NAVARRO, Amparo (Coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág. 353.

uso para eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, también podrá ser declarado responsable tributario.

Luego, el asesor fiscal que induzca directamente a sus clientes a ejecutar la conducta infractora, o que coopere en la ejecución de una infracción tributaria con un acto sin el cual la comisión del ilícito no se hubiere efectuado, podrá ser considerado como responsable solidario. En este sentido, deduzco que no podrá ser declarado responsable solidario aquel asesor fiscal que, a consecuencia del ejercicio imprudente de su profesión, ocasione una regularización de la situación tributaria de su cliente, con la consiguiente liquidación de una nueva cuota tributaria, más la posible imposición de sanciones. Y ello por la falta del elemento volitivo, puesto que este constituye un elemento esencial del presupuesto de hecho. Por todo esto, el asesor fiscal que manifieste una intencionalidad en su intervención o que colabore activamente en la perpetuación de las infracciones cometidas por su cliente-obligado tributario, podrá ser declarado responsable solidario de las deudas contraídas y de las sanciones impuestas a su cliente²⁶.

4.2.2. Comisión del presupuesto de hecho: la declaración del asesor fiscal como responsable solidario. Alcance de la responsabilidad.

Para que la deuda tributaria pueda ser exigida al asesor fiscal, es necesario que, en primer lugar, la administración lo declare como obligado tributario, por lo que es imprescindible un acto administrativo con carácter declarativo. Así lo establece el art. 41.5 LGT, el cual le exige a la Administración, antes de que ésta derive la acción de pago al responsable, *“un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176”* Es precisamente el art. 174 LGT el encargado de regular esta declaración de responsabilidad. En su apartado primero hace referencia al momento en que puede dictarse el acto administrativo declarativo, que

²⁶ VV.AA., CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel (coord.): *Derecho y práctica tributaria*. Ob. cit., pág. 136

siempre será en un período posterior a la práctica de la liquidación o autoliquidación de la deuda principal²⁷.

A continuación es necesario tener en cuenta las tres características que he descrito en el punto anterior porque, solamente cuando las tres se cumplan, podrá la Administración iniciar el procedimiento declarativo de responsable, para después proceder a la recaudación de la deuda tributaria. En primer lugar, la realización del hecho imponible por el cliente-obligado tributario, junto con la correspondiente liquidación del impuesto al que queda sujeto, el cual forma parte del procedimiento de gestión tributaria.

En segundo lugar, la comisión de una de las infracciones previstas por los arts. 191 a 206 LGT por el cliente-obligado principal. Generalmente será a través de un procedimiento de inspección cuando sean percatadas por los agentes inspectores la comisión de dichas infracciones. Con la terminación de las actuaciones inspectoras, el agente levanta acta dónde aprecia la existencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias por el obligado principal, incoando de esta forma un procedimiento sancionador.

En tercer lugar, para que el asesor fiscal sea declarado responsable, se le exige una colaboración activa en la realización de la infracción tributaria por parte de su cliente-obligado principal. En este caso, se puede comprobar que “el nacimiento de la obligación del responsable tiene lugar en el momento en que, habiendo ya surgido la obligación principal, aquél realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad”²⁸. Por este motivo entiendo que será dentro del procedimiento de comprobación o inspección cuando el agente de la AT averigüe la concurrencia del presupuesto de hecho regulado en el art. 42.1.a) LGT. Así lo dispone el art. 196.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los

²⁷ VV.AA. FAURE NAVARRO, Amparo (Coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág.: 234.

²⁸ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: "Responsabilidad del profesional tributario como asesor del contribuyente". Ob. cit., pág. 32.

procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, donde regula el régimen jurídico para la declaración de responsabilidad, muy parecido al ordenado en la LGT. De este modo, el art. 196.1 RGGI regula que *“Cuando en el curso de un procedimiento de inspección, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables a los que se refiere el artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se podrá acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad (...)”*

Por lo tanto, cuando la Administración sea concedora de que concurren los hechos necesarios para poder declarar a un tercero responsable de su deuda tributaria, iniciará un procedimiento declarativo en primer lugar. Este acto administrativo dará comienzo, atendiendo a lo recogido en el art. 196.1 RGGI, con la notificación *“al obligado tributario con indicación de las obligaciones tributarias y periodos a los que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente. Cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones, será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador”*.

En suma, comprendo que para que el asesor fiscal sea declarado responsable solidario es necesaria la presencia de un procedimiento sancionador, porque solo mediante éste será posible probar la participación de un 3º en la comisión de las infracciones tributarias por el obligado tributario, cumpliendo dichos hechos con lo establecido en el art. 42.1.a) LGT.

Asimismo, la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 17 de mayo de 2000²⁹, ha exigido que para dar eficacia al acto declarativo de la responsabilidad, es necesario que la Administración pruebe la concurrencia del elemento intencional ligado al tipo legal en el que se apoye. Luego el órgano sancionador deberá probar la presencia de dolo o

²⁹ STSJ de la Comunidad Valenciana (Valencia), Sala de lo Contencioso, Fecha: 17/05/2000. Nº de Recurso: 1195/1997, Nº de Resolución: 830/2000. Fuente: <http://vlex.com/vid/liquidacion-girada-aduanas-iva-ma-s-21892218>

culpa en los hechos realizados por el asesor fiscal, de acuerdo con el principio general de culpabilidad. En esta misma línea, la STS, de 20 de diciembre de 2013, señala la necesidad de que sea “la Administración la que razone y motive el porqué de la existencia de la infracción y el porqué de la culpabilidad”³⁰

A su vez, este principio excluye la culpabilidad del presunto infractor cuando incurre en error invencible, quedando amparada esta excepción en el art. 179.2.d) LGT³¹, el cual establece que “*se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma*”. De acuerdo con esta excepción la SAN, de 2 de diciembre de 2002, concluye que “*es legítimo acogerse a aquella interpretación jurídica que, sin ser descabellada, es favorable a los intereses del sujeto*”³². En virtud de ello, y en relación con los conflictos que surgen en el momento de aplicar la norma tributaria, sólo será aceptada, en mi opinión, una interpretación adecuada a la economía de opción³³. Cuando el asesor fiscal pruebe que las liquidaciones tributarias efectuadas para sus clientes se adecuan a un razonamiento diligente y sensato de la Ley, no podrá ser declarado responsable solidario, puesto que concurre en un erro invencible. De esta forma, el asesor fiscal siempre deberá enfocar su actividad en la economía de opción o planificación fiscal, y evitar recurrir a estructuras propias del fraude de ley³⁴ o de la simulación³⁵.

³⁰ CASADO OLLERO, Gabriel; LOZANO SERRANO, Carmelo; MARÍN QUERALT, Juan; TEJERIZO LÓPEZ, José M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit. pág. 540.

³¹ Art. 179.2 LGT: “*Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados*”.

³² SAN Sala de lo Contencioso, Fecha: 02/12/2002. Nº de Recurso: 659/1999. Fuente: <http://vlex.com/vid/-26666235>

³³ La economía de opción es lícita y permite que un determinado contribuyente acomode su actuación a la forma que le resulte menos gravosa, de entre todas las que ofrece el ordenamiento, pero dicha forma no ha de resultar anómala en relación con el fin perseguido por las partes.

³⁴ Se puede definir el fraude de ley tributaria como el resultado contrario a una norma tributaria producido por uno o varios actos que se han realizado bajo el amparo formal de una ley tributaria dictada con distinta finalidad de la perseguida por los interesados.

A pesar que la STC, de 10 de mayo de 2005³⁶, así como la sentencia del TJUE, de 21 de febrero de 2006³⁷, han interpretado que un comportamiento propio del fraude de ley no es constitutivo de delito³⁸, sí que se procederá a efectuar una nueva liquidación aplicando la normativa correspondiente, más intereses de demora (art. 15 LGT). En este concreto supuesto, entiendo que el asesor fiscal que hubiere colaborado en el fraude de ley, podrá ser declarado responsable solidario de la cuota tributaria resultante porque, atendiendo al presupuesto de hecho enunciado por el art. 42.1.a) LGT, el art. 206 bis LGT prevé como infracción tributaria los supuestos allí enumerados relativos a conflictos en la aplicación de la norma tributaria.

Antes de que la declaración del responsable sea definitiva, el art. 174 LGT exige un trámite de audiencia previo, que debemos enlazar con lo previsto por el art. 196 RGGI, el cual prevé que dicha audiencia *“se realizará con posterioridad a la formalización del acta al deudor principal, y cuando la responsabilidad alcance las sanciones, a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto principal”*. A su vez, esto guarda relación con el primer requisito, es decir, la existencia de una obligación tributaria principal ya cuantificada. También, he de añadir, que será en este trámite cuando el asesor fiscal podrá alegar que su interpretación legal es correcta, aportando para ello los documentos que considere necesarios (art. 174.3 LGT).

Una vez notificado al responsable el inicio del procedimiento declarativo, éste cuenta con un plazo de 15 días para formular alegaciones y a partir del cual se notificará el acuerdo de declaración de responsabilidad, que deberá contener lo estipulado en el art 174.4 LGT. A partir de la notificación, éste podrá impugnar el acto por no concurrir el presupuesto de hecho de la responsabilidad, o también por no estar de acuerdo con las

³⁵ La simulación encierra un engaño y una conducta constitutiva de infracción tributaria; no se elude, sino que se evade el tributo, no hay un hecho imponible real amparado en una norma más favorable, sino una falsedad con la que se disfrazaba y oculta el verdadero hecho imponible.

³⁶ STC 120/2005, Fecha: 10/05/2005, N° de Recurso de Amparo 5388/2002. (BOE núm. 136, de 08 de junio de 2005) Fuente: ECLI: ES: TC:2005:120.

³⁷ Sentencia TJUE, Fecha 21/02/2006. N° de Resolución: C-255/02. Fuente: <http://vlex.com/vid/-340382126>.

³⁸ VV.AA. FAURE NAVARRO, Amparo (Coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág.:73.

liquidaciones que se le exigen, en este último caso, la eventual estimación de su reclamación no servirá para revisar las liquidaciones firmes, sino solo para modificar la cuantía exigible al responsable, todo ello en atención a lo descrito en el art. 174.5 LGT.

Como se puede apreciar, este procedimiento siempre se inicia de oficio, puesto que al responsable nunca le será exigido el deber de declarar o autoliquidar la deuda principal. Asimismo, esto se adecua a las exigencias del art. 41.5 LGT, el cual requiere que *“la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión”*. En consiguiente, deduzco que la declaración se erige como un requisito para poder exigirle el pago de la deuda tributaria principal.

Una vez ha sido declarado responsable solidario el asesor fiscal, es momento de examinar el alcance de dicha responsabilidad. La primera consecuencia jurídica radica en enfrentarse al pago de las obligaciones tributarias dejadas de ingresar por el sujeto pasivo, cuando éste no ha cumplido con ellas en periodo voluntario. El art. 41.3 LGT dispone que *“la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario”*. En cambio, el responsable nunca lo será por las cuantías que deriven del incumplimiento del pago de la deuda tributaria en periodo voluntario por el obligado principal, es decir, de los recargos en periodo ejecutivo o los intereses devengados³⁹.

La norma general es que la responsabilidad tributaria no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones, como la del art. 42.1 a) LGT. Teniendo en cuenta que el procedimiento sancionador se tramita de forma separada respecto a los procedimientos de aplicación de los tributos, y de lo previsto por el art. 196 RGGI, será necesario para poder fijar el alcance de la deuda impuesta al responsable, la iniciación previa del proceso sancionador, con la consiguiente fijación de la sanción tributaria.

³⁹ CASADO OLLERO, Gabriel; LOZANO SERRANO, Carmelo; MARÍN QUERALT, Juan; TEJERIZO LÓPEZ, José M.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, ob. cit., pág. 274.

4.2.3. Procedimiento para exigir el pago de la deuda tributaria.

El art. 175 LGT es el encargado de regular el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, es decir, el ejercicio por parte de la Administración de la acción recaudatoria. Dispone que, por una parte, si la responsabilidad fue declarada y notificada al responsable antes del vencimiento del período voluntario, bastará con exigir el pago una vez finalizado dicho período, concediéndole otro propio. En el resto de casos, la declaración de responsabilidad y la exigencia del pago se ejecutarán transcurrido el periodo voluntario⁴⁰.

A partir de dicho momento, al responsable se le habilita un período voluntario de pago, según los plazos contemplados en el art. 62.2 LGT, cuyo incumplimiento generará el inicio del período ejecutivo y, en su caso, de los recargos e intereses de demora correspondientes. Antes de finalizar este apartado, debo recordar que la figura del responsable tributario tiene por finalidad garantizar el pago de la deuda del obligado tributario principal, por ello cabe la posibilidad que, una vez exigido el pago al responsable, la deuda tributaria sea satisfecha por el deudor principal, quedando, de esta forma, la obligación material extinguida a todos los efectos. Ello no es óbice para que después el cliente-obligado tributario, ejercite la acción de indemnización contra el asesor fiscal por los daños ocasionados, a través del cauce civil.

4.2.4. Asunción por el asesor fiscal de las sanciones tributarias.

Fruto de un procedimiento sancionador, el Agente público podrá imponer una sanción al cliente-obligado tributario, y al mismo tiempo, podrá declarar al asesor fiscal responsable solidario de la sanción impuesta al primero, con la prueba de que la colaboración activa del asesor fiscal fue necesaria para la comisión del delito, con arreglo al art. 42.1 a) LGT. De esta forma concurrirán dos deudores de la sanción tributaria, no obstante por motivos distintos y con un régimen jurídico diferente.

⁴⁰ *Ibíd.* pág. 279.

A pesar de que el principio general establece que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo excepciones, el art. 181.2 LGT estipula como deudor principal al sujeto infractor que al mismo tiempo tenga la condición de responsable tributario a los efectos del art. 41.1 LGT. A continuación, el art. 182.1 LGT prevé la responsabilidad solidaria del pago de las sanciones tributarias de aquellos declarados, previamente, sujetos responsables solidarios de acuerdo con los supuestos de hecho recogido en el art. 42 LGT. Lo que el legislador ha pretendido es la posibilidad de incluir, en el alcance de la deuda tributaria liquidada al responsable, la obligación del pago de las sanciones impuestas al obligado principal-sujeto infractor, puesto que, desde el punto de vista fiscal, únicamente es entendido como sujeto infractor el obligado principal⁴¹.

El TEAC esclarece esta cuestión a través de la resolución núm. 4452/2011, de 6 de septiembre de 2012⁴², al indicar que *“La ley no sanciona al responsable, sino que se limita a exigirle el pago al que resulta obligado, en virtud de una disposición legal específica, a través de un procedimiento de recaudación, propio y distinto del procedimiento sancionador, si bien en supuestos, como el art. 42.1.a) LGT exige además la concurrencia de un elemento subjetivo, que no de culpa, sino de imputabilidad, en la medida en que ha tenido una participación personal y activa, provocando o colaborando, en la comisión por otro sujeto distinto de la infracción”*. Por lo tanto, el responsable tributario no será sancionado por los hechos propios derivados de su participación en la perpetuación de la infracción, sino que el alcance de la responsabilidad se erige como una garantía⁴³ a favor del efectivo ingreso de la deuda tributaria, incluidas las sanciones.

Sin embargo, desde mi punto de vista, analizando dichos artículos, observo que el alcance de la deuda del responsable solidario a las sanciones reviste cierto carácter

⁴¹ VV.AA., CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel (coord.): *Derecho y práctica tributaria*. Ob. cit., pág. 138.

⁴² Criterio de la resolución núm.: 4452/2011, Calificación: Doctrina. Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima, de 6 de septiembre de 2012. Fuente: DYCTEAC.

⁴³ La STS, de 19 de abril de 2003, resuelve acerca de la finalidad de la responsabilidad solidaria, que no es otra que *“garantizar, asegurar, reforzar, en suma, conseguir que las obligaciones tributarias sean cumplidas (...) La justificación de estas garantías es la de vigorizar el crédito tributario, utilizando a tal efecto instituciones traídas del Derecho de Obligaciones general”*.

STS, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Fecha: 19/04/2003. Nº de Recurso: 5327/1998 Nº de Resolución: 2736/2003. Fuente: Id Cendoj: 28079130022003100234.

propio del régimen sancionador. Me estoy refiriendo a la exigencia del respeto al principio de culpabilidad, como fundamento para derivar el alcance de la responsabilidad al pago de las sanciones tributarias⁴⁴. Personalmente, entiendo que el legislador, además de regular la figura del responsable solidario como una garantía, cuando le imputa al pago de la sanción tributaria, simultáneamente, le está castigando por su participación material en la comisión de una infracción tributaria. En virtud de ello, cuando el responsable ejercite la acción de reembolso, que más adelante expondré, no podrá incluir la cuantía a la que han ascendido las sanciones impuestas, como cuantía de indemnización por enriquecimiento injusto.

De modo que no puedo compartir mi opinión con la defendida ni por Caamaño Anido ni por la resolución del TEAC, porque considero que, en este supuesto, al asesor fiscal se le está castigando por la realización de la conducta antijurídica tipificada como infracción tributaria en la LGT. En conclusión, a mi modo de ver no calificaría la extensión de la responsabilidad solidaria a las sanciones como una garantía, sino que pienso que dicha extensión es propia del régimen sancionador. Y ello porque, de no ser así, no tendría sentido que el legislador hubiese previsto, para esta extensión, un régimen jurídico propio, rodeado de los principios propios de la potestad sancionadora de la Administración. Y para reforzar mi opinión, tomo como referencia la STC, de 27 de marzo de 2006, que, al referirse al anterior art. 40.1 LGT/1963, determinó que *“la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes”*, y, por tanto, debe concluirse *“que las cantidades reclamadas a éstos por la administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida es materialmente sancionadora”*⁴⁵.

⁴⁴ PÉREZ JORDÁ, Iván: “La responsabilidad tributaria en el pago de las sanciones tributarias”, *Revista de Derecho UNED*, núm. 19, 2016, págs.:479-489.

⁴⁵ STC Sala primera, de 27/03/2006 (BOE núm. 106, de 04 de mayo de 2006). N° de Recurso de amparo: 2938/2001, N° de Resolución: 85/2006. Fuente: ECLI: ES: TC: 2006:85.

4.2.5. La responsabilidad penal del asesor fiscal.

La defensa de los derechos de la HP se lleva a cabo en un doble orden: mediante el recurso al poder punitivo ejercido en la vía administrativa, a través de la tipificación de infracciones tributarias y la imposición de sanciones tributarias por la AT; y mediante el recurso al Derecho Penal, a través de la tipificación en el CP de las correspondientes figuras delictivas acompañadas de penas correspondientes (delitos contra la HP, recogidos en el Título XVI del CP, artículos 305 a 310).⁴⁶ A continuación analizaremos brevemente la posible participación del responsable-asesor fiscal en los delitos penales en los que pueda incurrir el cliente-obligado, es decir, su responsabilidad penal.

Como hemos visto, para que el asesor fiscal sea declarado responsable tributario, el cliente-contribuyente debe haber realizado una infracción en la cual sea probada que la participación activa del asesor fiscal fue necesaria para su comisión. Es por esto que, en el curso de un procedimiento de comprobación o inspección, atendiendo a lo dispuesto por el art. 251.1 LGT, la Administración Tributaria que *“aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de la culpa a la jurisdicción competente o remitirá expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley”*. Respecto a los responsables, el art. 258 LGT se refiere expresamente a ellos cuando dispone en su apartado primero que: *“Serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el art. 250.2 de esta Ley quienes hubieran sido causantes o hubieren colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso”*.

Dejando a un lado la regulación tributaria, pasamos a examinar el delito fiscal, el cual viene tipificado en el art. 305 CP y condena a aquel que *“ por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta,*

⁴⁶ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., págs.

obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo(...)”. Gran parte de la doctrina y jurisprudencia entiende el delito fiscal, como un delito especial propio, porque entienden que solamente el que infringe una obligación propia de naturaleza extrapenal (obligación de pagar un impuesto), ostenta la situación jurídica que le permite ser autor de un fraude fiscal⁴⁷.

El art. 305 CP regula la comisión de la conducta típica en un resultado, que es menoscabo patrimonial a la Administración Tributaria. Por esta razón la STS, de 6 de noviembre de 2006⁴⁸, considera que “*el bien jurídico protegido en el art. 305 es el patrimonio de la Hacienda Pública en su dimensión recaudatoria (...), la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas*”. En consecuencia, este delito no tiene por objeto penar el incumplimiento de obligaciones tributarias en sentido formal, sino lo que protege es el art. 31 CE, el cual impone a los ciudadanos el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Por lo tanto, la conducta activa tendente a ocasionar un perjuicio patrimonial al Erario Público, puede realizarla un tercero, como es el caso del asesor fiscal que actúa en representación de su cliente-obligado tributario, porque el delito contra la HP no es un delito de propia mano⁴⁹.

Así pues, la responsabilidad penal por autoría recae tanto sobre el obligado tributario que ha infringido el orden tributario, como sobre el asesor fiscal que ha

⁴⁷ JUDEL PRIETO, Ángel, PIÑOL RODRÍGUEZ, J. Ramón, SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, Carlos: *Manual de Derecho Penal. Tomo II. Parte Especial*. Aranzadi, S.A.U., Septiembre 2011. Fuente: BIB 2011/5734.

⁴⁸ STS, Sala de lo Penal, Sección 1ª Fecha: 06/10/2006. Nº de Recurso: 702/2005 Nº de Resolución: 952/2006. Fuente: Id Cendoj: 28079120012006100903.

⁴⁹ JUDEL PRIETO, Ángel, PIÑOL RODRÍGUEZ, J. Ramón, SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, Carlos: *Manual de Derecho Penal. Tomo II. Parte Especial*, ob. cit.

cooperado o participado activamente en la comisión de dicho delito ajeno. Precisamente, la STS de 21 de diciembre de 1999⁵⁰ resuelve que “*la Ley no impide la punibilidad del “extraneus” como partícipe en el delito propio del “intraneus”, ratificando la posible existencia de personar ajenas al título de “intraneus”, en el iter criminis. Por lo tanto, la controversia que gira en torno al concepto de delito fiscal como delito especial propio, es solo para la calificación de autor en sentido propio, permitiendo la punibilidad de las diferentes clases de participación*”⁵¹.

Una vez admitida la posible injerencia del asesor fiscal en el delito contra la HP, doy paso al estudio de los posibles casos en los que de su actuación nace la responsabilidad penal. El art. 305 CP exige que la una conducta sea típicamente dolosa, y ello se traduce en el conocimiento de una obligación tributaria sobre la que se aplican de unos tipos impositivos que no se corresponden con los establecidos en la Ley, así como la improcedencia de obtención del beneficio fiscal⁵². Teniendo en cuenta estos elementos subjetivos del tipo, voy a analizar dos casos en los que la actuación del asesor fiscal se ajusta a este presupuesto.

El primero será aquel caso en el que existe conocimiento de los posibles hechos delictivos por el cliente-obligado tributario y está de acuerdo con ellos, aun cuando el asesor tributario le ha informado de la repercusión de los mismos. Dentro de este supuesto de hecho, el cliente-obligado tributario se aprovecha de los conocimientos técnicos especializados del asesor fiscal, como son el aporte de métodos fraudulentos o la ocultación de datos⁵³, para engañar a la HP.

⁵⁰ STS, Sala de lo Penal, Sección 1ª, Fecha: 21/12/1999. Nº de Recurso: 1174/1998 Nº de Resolución: 1493/1999. Fuente: Id Cendoj: 28079120011999101889.

⁵¹ VV.AA., CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel (coord.): *Derecho y práctica tributaria*. Ob. cit., págs. 1117-1120.

⁵² JUDEL PRIETO, Ángel, PIÑOL RODRÍGUEZ, J. Ramón, SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, Carlos: *Manual de Derecho Penal. Tomo II. Parte Especial*, ob. cit.

⁵³ Métodos ilícitos como pueden ser: el diseño de entramados societarios, la llevanza de una contabilidad irregular dirigida a lograr un ahorro fiscal al margen de la ley, o el diseño de estructuras propias de la ingeniería fiscal (estructuras ilegales diseñadas para evitar declarar bienes y derechos creadas por el asesor fiscal)

Ejemplo de ello lo encontramos en la STS de 26 de julio de 1999⁵⁴, la cual condena en concepto de autor al deudor tributario y en concepto de cooperador necesario al asesor fiscal, pues *“su profesión de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas (teoría de los bienes escasos), de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos no habría sido posible su ejecución. Fue tan compleja la operación diseñada y realizada que no cabe pensar que se hubiera podido hacer sin la participación de A. La necesidad de la cooperación de éste -art. 14.3º CP 73, coincidente con el 28 b) CP vigente- es evidente”*. Por consiguiente, el asesor fiscal que con su participación activa ayude a su cliente en la elusión del pago de la cuota tributaria; en la obtención indebida de devoluciones, propio de la estafa; o en el disfrute indebido de beneficios fiscales, es decir, con conductas típicas del delito fiscal, será declarado responsable penal en concepto de cooperador necesario.

En esta misma línea, puede darse el caso de que la intención del cliente-obligado tributario sea, desde el primer instante, la defraudadora propia del blanqueo de capitales. La Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales, obliga, en su art. 18.1, a los asesores fiscales, entre otros profesionales, a comunicar *“por iniciativa propia, al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (...) cualquier hecho u operación, incluso la mera tentativa, respecto al que, tras el examen especial a que se refiere el artículo precedente, exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo (...)”*. El asesor fiscal que incumpla el deber de comunicar dichas intenciones en atención a la Ley 10/2010, podrá ser acusado con base en el art. 11CP⁵⁵ por comisión por omisión. La STS 970/2016, de 21 de diciembre⁵⁶, da prueba de ello cuando condena por delito fiscal y blanqueo de capitales, al abogado que asesoró y

⁵⁴ STS, Sala de lo Penal, Sección 1ª, Fecha: 26/07/1999. Nº de Recurso: 2491/1998, Nº de Resolución: 1231/1999. Fuente: Id Cendoj: 28079120011999102680.

⁵⁵ Art. 11 CP: *“Los delitos que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la ley, a su causación. A tal efecto se equiparará la omisión a la acción:*

- a) *Cuando exista una específica obligación legal o contractual de actuar.*
- b) *Cuando el omitente haya creado una ocasión de riesgo para el bien jurídicamente protegido mediante una acción u omisión precedente”*.

⁵⁶ STS, Sala de lo Penal, Sección 1ª, Fecha: 21/12/2016. Nº de Recurso: 525/2016, Nº de Resolución: 970/2016. Fuente: Id Cendoj: 28079120012016100962.

cooperó con su cliente para la ocultación de inversiones ilícitas, así como en la elusión de tributos españoles.

El segundo de los casos será aquel en el que el cliente-obligado tributario no es consciente del actuar ilícito de su asesor tributario, puesto que cabe la posibilidad de que, bajo una publicidad basada en el ahorro fiscal, el cliente confíe plenamente en que su actuar es lícito. En este caso, teniendo en cuenta que el supuesto de hecho previsto por el art. 305 CP exige la concurrencia del dolo en el actor, es apreciable la atipicidad en la conducta del cliente-obligado tributario. Y es atípica, en mi opinión, no porque se trate de un supuesto de erro de tipo invencible, sino por la falta del elemento volitivo que exige el tipo penal. Por consiguiente, el responsable penal sería el asesor tributario debido al dominio del supuesto de hecho, porque utiliza la situación jurídica del *intranus* para perpetrar un fraude del que no puede ser considerado autor⁵⁷, siempre y cuando sea probada que con su actuar quería engañar y defraudar a la Administración.

Por ejemplo, para la STS de 24 de mayo de 2017⁵⁸, el obligado tributario “*quedó desvinculado de las declaraciones a Hacienda en virtud de la delegación que hizo en los asesores fiscales. Y fueron solamente estos los que realizaron la que considera el recurrente acción típica que, según el artículo 305 Código Penal, consistiría en preparar, elaborar y presentar las declaraciones fiscales ocultando datos a las autoridades fiscales. Por ello, conforme al artículo 31 del Código Penal solamente los asesores habrían de considerarse autores*”.

Cabe resaltar que, al no ser el delito fiscal un delito de propia mano, en mi opinión sería injusto condenar a un cliente-obligado tributario que ha confiado en que las recomendaciones de su asesor fiscal se adecuaban a la legalidad, y más aún cuando el tipo penal exige la concurrencia del elemento volitivo de engaño. En este caso considero

⁵⁷ <http://eprints.ucm.es/34697/1/El%20delito%20contra%20la%20Hacienda%20P%C3%BAblica%20y%20el%20asesor%20fiscal.%20Tax%20crimes%20and%20the%20tax%20adviser.pdf>. Consultado el 15 de mayo de 2018.

⁵⁸ STS Sala de lo Penal, Sección 1ª, Fecha: 24/05/2017. Nº de Recurso: 1729/2016 Nº de Resolución: 374/2017. Fuente: Id Cendoj: 28079120012017100359

que el cliente-obligado tributario quedará sujeto al cumplimiento de la nueva cuota tributaria fruto de la regularización de su situación fiscal, con la posibilidad de la imposición de sanciones. Sin embargo, quedará exento de la responsabilidad penal por la comisión de un delito fiscal, de la que responderá su asesor fiscal.

En estos dos supuestos, cuando la participación activa del asesor en la perpetuación del delito fiscal se materialice en una lesión a la HP que exceda de 120.000€, el asesor fiscal podrá ser condenado “*con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía*” “*Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años*” (Art. 305CP).

Finalmente, cabe resaltar que lo que diferencia la responsabilidad penal de la tributaria, en lo que respecta a la comisión de infracciones tributarias, reside en la cantidad defraudada (120.000€ en el supuesto de hecho prescrito en el art. 305 CP, y 600.000€ por el art. 305.bis CP). Asimismo, es necesario recordar que una misma conducta no puede ser condenada dos veces, una por infracción tributaria y otra por delito fiscal, de acuerdo con el principio penal del *non bis in idem*, defendido en el art. 250.2 LGT, el cual dispone que “*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos*”.

4.2.6. EL derecho de reembolso.

El art. 41.6 LGT reconoce a los declarados responsables un “*derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil*”, “de modo que el responsable que satisfaga la deuda tributaria del deudor principal, tendrá una acción de regreso frente a éste por las cantidades que aquél hubiera satisfecho, aunque

dicha acción deberá sustanciarse en vía jurisdiccional civil⁵⁹”. El efecto que provoca el ingreso realizado por el responsable es que la obligación principal ya no será frente a la HP, que ha visto satisfecha su deuda, sino frente al propio responsable.

A pesar de que hasta la actual LGT el legislador no reconociese el derecho de repetición del responsable frente al deudor principal, tanto la doctrina como la jurisprudencia vinieron a admitir la presencia del referido derecho, y ello con base en el principio de capacidad contributiva⁶⁰. Mientras que el responsable queda obligado por imperativo legal, la carga impuesta al contribuyente deriva de la realización de un hecho imponible, que es una manifestación del principio de capacidad económica.

Si el responsable satisface la deuda tributaria, el contribuyente, titular de la capacidad contributiva, queda liberado frente a la HP. Me parece que sería injusto dejar al responsable sin medios, puesto que mientras él ha sufrido un daño patrimonial por mandato legal, el contribuyente se ve beneficiado porque un tercero ha satisfecho su deuda con Hacienda. Es por esto que la doctrina ha defendido que el derecho de reembolso se adecúa a la acción de enriquecimiento sin causa⁶¹, y concretamente, Mazorra Manrique de Lara justifica su eficacia sobre el siguiente argumento:

“El pago que realiza el responsable, sea por conducta lícita o ilícita, libera al obligado principal de su obligación tributaria, provocando consecuentemente un desplazamiento patrimonial a favor de este último, sin que exista una causa que lo justifique. Esta falta de justificación es la que conduce a admitir la posibilidad de la acción de enriquecimiento sin causa. (...) Por lo tanto, cuando el responsable paga

⁵⁹ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit. pág. 231.

⁶⁰ CASTELLANOS TORRES, José Antonio.: “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”. En *Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, núm. 77, mayo-agosto 2009, pág. 206.

⁶¹La acción de enriquecimiento injusto no está prevista directamente por el ordenamiento jurídico, sino que es una creación jurisprudencial (STS, de 25 de septiembre de 1997), que ha confeccionado dicha figura como “una atribución patrimonial sin causa de la que nace la obligación de reparar el perjuicio causado”.

dicha obligación, se produce un empobrecimiento indebido, ya que no es la persona llamada por la ley, directa ni indirectamente al pago de la deuda”

Para el ejercicio de la acción de enriquecimiento injusto es necesario que se cumplan las siguientes circunstancias⁶²:

- a) Un enriquecimiento por parte de una persona, representado por un aumento de su patrimonio o una no disminución del mismo. Concretamente, este beneficiario es el cliente-contribuyente, puesto que no cumple con la obligación de satisfacer la deuda tributaria por la comisión del hecho imponible.
- b) Un empobrecimiento de otra persona como consecuencia de lo anterior, constituido por un daño positivo o, lucro cesante. En particular, se trata del asesor fiscal declarado responsable por el cumplimiento del presupuesto de hecho fijado en el art. 42.1 a) LGT, resultando como obligado tributario por una deuda fiscal ajena.
- c) Falta de causa que lo justifique. De acuerdo con el principio de capacidad económica, quedan obligados a contribuir al sostenimiento del Estado aquellos que manifiesten capacidad económica, erigiéndose como el objeto del tributo. Por el contrario, la responsabilidad es una institución de garantía del crédito tributario.
- d) Inexistencia de un precepto legal que excluya la aplicación de este principio del derecho. Es más, el propio art. 41.6 LGT reconoce al responsable esta facultad.

Luego, el asesor fiscal declarado responsable, una vez cumpla con la obligación tributaria ajena, acudirá a la jurisdicción civil y será a través del ejercicio de la acción de enriquecimiento injusto, donde verá satisfechas sus pretensiones. El demandante-responsable, podrá reclamar una cuantía que se extenderá a aquella ingresada en concepto de deuda tributaria, pero no podrá exigir aquellas cantidades derivadas de su propia conducta, esto es, los recargos por pago fuera de plazo voluntario. Tampoco, a

⁶²CASTELLANOS TORRES, José Antonio: “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”, ob. cit., pág. 214.

mi entender, forma parte de la indemnización, la cuantía devengada por la sanción impuesta. Porque, teniendo en cuenta las circunstancias para el ejercicio de esta acción, en relación con la asunción del pago de la sanción sí que hay una causa, que es la actuación del responsable. La sanción es impuesta con motivo de su participación o colaboración en la comisión de la infracción tributaria por el obligado principal.

En definitiva, el asesor fiscal que sea declarado responsable solidario de las deudas de su cliente y condenado al pago de sanciones tributarias por su participación necesaria en su comisión, una vez satisfechas las deudas, podrá reclamarle a su cliente la cuantía a la que ascendía la cuota tributaria. Desde mi punto de vista, me parece muy acertada la decisión del legislador de incluir esta acción de reembolso, ya que de esta forma potencia el carácter garantista de la figura del responsable.

4.2.7. La prescripción de la acción de declaración de responsabilidad solidaria.

La acción declaratoria del responsable así como la práctica de la acción liquidataria o el ejercicio de la acción recaudatoria, son obligaciones tributarias, y como tales podrán extinguirse por diferentes cauces, entre ellos la prescripción. La anterior LGT/1963 no disponía un precepto que concretase el *dies a quo* del plazo de prescripción, por lo que la autonomía de los plazos de prescripción entre la obligación del responsable y la del deudor principal, era objeto de discusión por la doctrina y jurisprudencia⁶³.

Actualmente, el art. 67.2 LGT prevé el momento en que da inicio el plazo de prescripción para reclamar el pago por parte de la Administración a los responsables, el cual “comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal”. En vista de ello, el legislador ha optado por desligar la obligación del responsable de la del obligado principal, por lo que la primera podrá prescribir con independencia de la segunda. Asimismo, dicho precepto

⁶³ CASTELLANOS TORRES, José Antonio: “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”, ob. cit., págs. 215-218.

sigue la tesis de *actio nata*⁶⁴, al igual que la jurisprudencia del TS, en sentencias como la de 27 de septiembre de 2012⁶⁵, donde se sostiene que “*el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él en aplicación del principio de la actio nata y no desde la fecha en la que se hubiera devengado originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo*”. Además, las resoluciones del TEAC, de 30 de septiembre de 2015⁶⁶, y de 21 de julio de 2016⁶⁷, siguen el mismo criterio de interpretación.

A pesar de los avances en la regulación, es de apreciar que la LGT tan solo prevé el *dies a quo* para la acción recaudatoria de la Administración, sin mencionar taxativamente un cómputo de prescripción para la acción declarativa de responsabilidad⁶⁸. Sin embargo, se debe tener en cuenta lo dispuesto en el art. 66 LGT, considerando que mientras la acción contra el deudo principal no haya prescrito, es decir, que no hayan transcurrido más de 4 años sin actividad, podrá la Administración proceder a declarar ex lege al tercero como responsable y, por consiguiente, deudor tributario. Para llegar a dicha conclusión, es necesario relacionarla con el art. 68.8 LGT, el cual dispone que “*8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables*”⁶⁹. Al fin y al cabo, entiendo que la acción de declaración de responsabilidad sigue el mismo régimen de prescripción que el resto de acciones que la Ley reconoce a la Administración, por lo tanto este debate finaliza con la interpretación del art. 66 LGT. Sin embargo, en el presente caso, como he expuesto, la responsabilidad solidaria del asesor fiscal será declarada tras un proceso de inspección y otro

⁶⁴ La tesis de la *actio nata* viene regulada por el art.1969 C.C.: “*El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse*”.

⁶⁵ STS, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Fecha 27/09/2012. Nº de Recurso: 3103/2009 Nº de Resolución: 6479/2010. Fuente: Id Cendoj: 28079130022012101113.

⁶⁶ Criterio de la resolución núm.: 01302/2015, Calificación: Doctrina. Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima, de 30 de septiembre de 2015. Fuente: DYCTEAC.

⁶⁷ Criterio de la resolución núm.: 02288/2016, Calificación: Doctrina. Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima, de 21 de julio de 2016. Fuente: DYCTEAC.

⁶⁸ RUIZ HIDALGO, Carmen: “La declaración de responsabilidad del artículo 22.2.a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT”. En *Revista Técnica Tributaria AEDAF*, núm. 109, abril-junio 2015.

⁶⁹ El TEAC interpreta en esta dirección en su resolución de 10 de marzo de 2010 y en muchas otras como la dictada el 7 de junio de 2012 RG 1709/2010, que cita otros precedentes (como las dictadas el 14 de febrero de 2007 RG 3128/2008 y de 18 de noviembre de 2009 RG 1062/2009).

sancionador. En este aspecto, el art. 66 bis LGT⁷⁰, establece un plazo prescripción de 10 años para iniciar el procedimiento de comprobación. Por lo tanto, a mi entender, será este el plazo que tiene la Administración para declarar responsable solidario al asesor fiscal, siempre y cuando la acción contra el deudo principal no haya prescrito.



⁷⁰ Art. 66 bis LGT. Derecho a comprobar e investigar.

“1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones. En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación. La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado”.

5. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL ASESOR FISCAL. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES:

5.1. Naturaleza y alcance de la relación contractual de servicios que liga al asesor fiscal con el cliente

La relación contractual que obliga al asesor fiscal con el cliente-contribuyente queda encasillada dentro del Derecho Civil, puesto que se trata de un contrato de arrendamiento de servicios, concretamente jurídicos, previsto en el art. 1544 CC⁷¹. El asesor fiscal se obliga a prestar un servicio (de asesoramiento u orientación, de gestión de los tributos, así como de representación de sus clientes ante la AT) al cliente, a cambio de unos honorarios. Especialmente, la SAP Barcelona 141/2010, de 24 de marzo⁷², determina esta relación como *“un arrendamiento de servicios o “locatio operarum”, definido en el artículo 1.544 del CC, en virtud del cual el asesor fiscal se obliga a cambio de una remuneración a prestar unos servicios, desplegando su actividad profesional con la debida diligencia y acorde con las leyes fiscales y su “lex artis”*

La ausencia de un Estatuto jurídico propio no le exime de su sometimiento a los principios que rigen el Derecho civil, como viene a ser el principio general de la Buena fe. Además, dicho servicio deberá prestarse en atención a un nivel de calidad propio de su profesión, lo que denomina la jurisprudencia *“lex artis ad hoc”*, como señala la SAP de Salamanca, de 5 de diciembre de 2002⁷³, *“la prestación de servicios de asesoría legal se articula mediante un contrato de arrendamiento de servicios que se traduce en una obligación de medios por parte del arrendador o prestador de los servicios, la cual debe desarrollar de acuerdo con la denominada lex artis ad hoc”*. Luego, en consideración con dicho principio, el ejercicio de la profesión de Asesor fiscal deberá cumplir con el ordenamiento jurídico vigente y con el deber de informar al cliente-

⁷¹ Art.1544.CC: *“En el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto”*.

⁷² SAP de Barcelona, Sección: 19 Fecha: 24/03/2010 N° de Recurso: 767/2009 N° de Resolución: 141/2010. Fuente: Id Cendoj: 08019370192010100129

⁷³ SAP de Salamanca, Sección a Fecha 05/12/2002 N° de Recurso: 563/2002 N° de Resolución: 513/2002. Fuente: <http://vlex.com/vid/-52120978>

obligado tributario de su situación real y de las opciones de actuación que se le permiten.

Asimismo, con la celebración de este contrato, el asesor fiscal queda sujeto a una obligación de medios para la obtención de un resultado preconcebido, que no es otro que la formalización de las obligaciones tributarias. La SAP de Alicante, de 23 de junio de 2016⁷⁴, determina que dichos medios consisten en la *“prestación de un determinado nivel de competencia y cuidado especiales (...) que ha de ser acorde con las prácticas específicas de la profesión de que se trate y a las leales del mercado con arreglo al principio general de la buena fe en el ámbito de la actividad profesional. Y también el deber en el asesoramiento fiscal debe ceñirse al respeto de la lex artis, esto es, de las reglas técnicas del asesoramiento fiscal comúnmente admitidas y adaptadas a las particulares circunstancias del caso”*. Por lo tanto, el asesor fiscal ejercerá su actividad dentro de la legalidad, con independencia técnica en el ejercicio de su profesión y con los medios necesarios para su ejercicio, que no son otros que una elevada formación intelectual junto con un constante perfeccionamiento, dada la celeridad de las normas tributarias⁷⁵.

Otro artículo que debe ser tomado en consideración para la conocer el alcance de la obligación asumida por el asesor fiscal, es el art. 1258 CC⁷⁶. En virtud de ello, la SAP de Barcelona, de 24 de marzo de 2010, considera que el *“deber de prestación del servicio conlleva igualmente el deber de fidelidad propia de la relación contractual y exige la ejecución óptima del servicio contratado, al suponerse la adecuada preparación profesional y el cumplimiento correcto”*. Asimismo, de la SAP de Cádiz, de 30 de diciembre 2015⁷⁷, desprende que *“la labor asesora conlleva la obligación de*

⁷⁴ SAP de Alicante, Sección 8ª, Fecha: 23/06/2016. Nº de Recurso: 171/2016, Nº de Resolución: 178/2016. Fuente: <http://vlex.com/vid/651232325>

⁷⁵ MUÑOZ VILLAREAL, Alberto: “La responsabilidad civil del asesor fiscal. Estudio Jurisprudencial”. En *Revista de responsabilidad civil, circulación y seguro*, núm. 10, 2010, págs. 6-13.

⁷⁶ Art.1258 CC: *“Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley”*.

⁷⁷ SAP de Cádiz, Sección 2ª, Fecha 30/12/2015, Nº de Recurso: 576/2013, Nº de Resolución: 274/2015. Fuente: JUR\2016\47900 ECLI: ECLI:ES:APCA:2015:1875

comprobar los datos que se le van aportando, aclararlos y pedir la concreción sobre las variables que tengan interés tributario”.

La consecuencia de la aplicación de este artículo es que, determinadas conductas del cliente, como pueden ser no facilitar información relevante o que dicha información no sea veraz, no puedan conducir a la exención de responsabilidad en la persona del asesor. Y ello porque, a pesar de que el daño causado no ha sido provocado por la acción directa del profesional, el art. 1258 CC le exige que informe correctamente a su cliente sobre su verdadera situación; que compruebe, en la medida de lo posible, que los documentos que le han sido entregados para proceder a la correcta formalización de las obligaciones sean verosímiles; así como reclamarle aquella información pertinente que no ha puesto a su disposición. En efecto, la STS, de 19 de mayo de 2010⁷⁸, condenó la conducta de un asesor fiscal que no comprobaba si las facturas que les hacía llegar su cliente se ajustaban o no a los requisitos de la normativa fiscal correspondiente porque previamente le había dado instrucciones de cómo debían proceder. Señala el TS que tal modo de proceder por parte del asesor fiscal constituye una conducta negligente que ha sido la causa principal y determinante del perjuicio económico sufrido por el cliente, razón por la cual aquélla ha incurrido en responsabilidad.

Para concluir este apartado puedo decir que la jurisprudencia se ha encargado de especificar cuáles son las obligaciones contractuales que el asesor fiscal asume con la estipulación del contrato de arrendamiento de servicios, cubriendo de esta forma la laguna jurídica que genera la carencia de una regulación específica.

Antes de seguir, me gustaría hacer un inciso. No debemos olvidar que la profesión de asesor fiscal, muchas veces es ejercida por determinados profesionales, como lo son los abogados o los economistas. Todos ellos cuentan con un Estatuto jurídico propio, con el cual deben cumplir para el correcto desarrollo de su profesión⁷⁹. La vigencia de estos

⁷⁸ STS Sala de lo Civil, Sección1ª, Fecha: 19/05/2010. N° de Recurso: 892/2006, N° de Resolución: 317/2010. Fuente: Id Cendoj: 28079110012010100286

⁷⁹ El abogado desempeñará su actividad atendiendo a lo establecido en el Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española, y deberá respetar el Código

reglamentos garantiza que la prestación de dichos servicios se realice en un marco de seguridad jurídica para los consumidores, puesto que regula las condiciones que debe reunir el prestador del servicio (la formación y titulación necesaria y los requisitos de acceso al ejercicio de la profesión). Asimismo, su incumplimiento generará, además de la responsabilidad penal y civil, la responsabilidad disciplinaria, la cual conlleva la imposición de la oportuna sanción que puede alcanzar, incluso, la suspensión de su ejercicio, regulado en el Título VIII del RD 658/2001 y en los arts. 247.4 LEC⁸⁰ y 552 a 557 LOPJ⁸¹.

A diferencia de estos profesionales, la carencia de regulación específica para el ejercicio de la profesión de asesor fiscal, provoca que únicamente pueda ser declarado responsable civil y/o penal, sin poder imponerle una suspensión de su ejercicio. Ello da a entender, a mi juicio, que una misma conducta culpable o negligente, en el campo de la asesoría fiscal, no tendrá las mismas consecuencias si es llevada a cabo por un abogado o economista, que si lo es por otra persona, física o jurídica, suficientemente cualificada, pero no sujeta a un régimen específico, ya que la Ley no lo exige.

5.2. Incumplimiento del objeto contractual por causa imputable al asesor fiscal.

A continuación analizaremos las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones contractuales a las que queda sujeto el asesor fiscal en el ejercicio de su profesión. A pesar de las discrepancias que han surgido jurisprudencialmente entorno al carácter contractual o extracontractual de la responsabilidad civil del asesor fiscal, la gran mayoría de los pronunciamientos tienden a desdibujar esta controversia fundamentándose en la doctrina de la “unidad de la culpa civil”, proclamada por el TS⁸².

Deontológico de la Abogacía Española, de 10 de diciembre de 2002. El economista se regirá por lo dispuesto en el Real Decreto 871/1977, por el que se aprueba el Estatuto Profesional de Economistas, además de acatar los Principios Deontológicos aprobados por los distintos colegios de economistas.

⁸⁰ Ley 1/200, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

⁸¹ Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

⁸² La STS de 29 de noviembre de 1994 ha declarado lo siguiente: *"No es bastante que haya un contrato entre las partes para que la responsabilidad contractual opere necesariamente con exclusión de la aquiliana en la órbita de lo pactado y como desarrollo del contenido negocial, siendo aplicables los artículos 1902 y siguientes no obstante la preexistencia de una relación negocial. También se ha dicho que cuando un hecho dañoso es violación de una obligación contractual y, al mismo tiempo, del deber*

Atendiendo a la Teoría general de las obligaciones, las formas habituales de incumplimiento contractual vienen a ser: el dolo, la negligencia o la mora⁸³. Es por esto que, para el estudio de la incidencia del comportamiento profesional del asesor fiscal, tomaremos en consideración estas tres perspectivas.

5.2.1. Dolo.

Por lo que se refiere a esta causa de incumplimiento, debemos realizar una diferenciación: por un lado, aparece el dolo como vicio de la voluntad, mientras que por otro, el dolo como incumplimiento del objeto contractual⁸⁴. Es por esto que el estudio de la conducta dolosa del asesor fiscal en el ejercicio de su profesión, lo realizaremos desde estas dos facetas.

a) Consentimiento viciado por dolo.

Hoy en día es habitual la utilización de publicidad sensacionalista para llamar la atención de futuros posibles cliente. En el caso de la asesoría fiscal, puede darse el caso de que a través de un eslogan, como por ejemplo “*ahorro fiscal máximo garantizado*”, el profesional intente captar más clientela. Un lego en derecho que solicita los servicios profesionales de un asesor fiscal, busca un asesoramiento técnico en la materia para hacer frente con sus obligaciones, así como una garantía de que, las actuaciones llevadas a cabo por el profesional, serán lícitas⁸⁵. Sin embargo, es posible que el asesor

general de no dañar a otro, hay una yuxtaposición de responsabilidades contractual y extracontractual, y da lugar a acciones que pueden ejercitarse alternativa o subsidiariamente, u optando por una o por otra, o incluso proporcionando los hechos al Juzgador para que éste aplique las normas en concurso (de ambas responsabilidades) que más se acomoden a aquéllos, todo ello a favor de la víctima y para lograr un resarcimiento del daño lo más completo posible”; cuya posición ha sido seguida, entre otras, por las STS de 15 de junio de 1996, 18 de febrero y 19 de mayo de 1997, 6 de abril y 24 de julio de 1998, 30 de diciembre de 1999” STS, Sala de lo Civil, Fecha: 29/09/2008. Nº de recurso: 942/2003, Nº de resolución: Fuente: <http://vlex.com/vid/1902-50693868>

⁸³ VV.AA. BERCOVITZ RODRIGUZ CANO, Rodrigo (coord.), *Manual de derecho civil. Obligaciones*, 3ª ed., Bercal S.A., 2011, págs. 122.

⁸⁴ *Íbid*, págs.122.

⁸⁵ La SAP de Cádiz, de 30 de diciembre 2015, resalta que “*la relación entre Asesor y cliente se basa en la confianza intuitupersonae, por el desconocimiento que tiene la persona que acude a dichos profesionales*

fiscal incumpla las reglas de la *lex artis* y que lleve a cabo actos ilícitos en nombre de su cliente, el cual había dispuesto sobre su asesor la máxima confianza.

Es en estos casos cuando, el cliente patrimonialmente perjudicado por la operación ejecutada por su asesor y en su nombre, puede ejecutar la acción de anulación del contrato por vicio doloso en su consentimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1265 CC. Esta categoría de vicio de consentimiento se caracteriza por el ánimo de engaño de quien lo comete. Así lo especifica el art. 1269 CC cuando dice que “*Hay dolo cuando, con palabras o maquinaciones insidiosas de parte de uno de los contratantes, es inducido el otro a celebrar un contrato que, sin ellas no hubiera hecho*”. El asesor fiscal que promoció su actividad aparentemente legal con la finalidad de aumentar el número de clientes, pero que posteriormente utilice métodos propios del fraude de ley, sin conocimiento ni consentimiento de los contribuyentes representados, podrá verse obligado a resarcir los daños provocados en ellos. Asimismo, propio de dicha actividad dolosa es la reticencia dolosa, la cual se identificará con aquellas situaciones en las que el asesor fiscal guarda silencio o no advierte a su cliente de que con la realización de ciertas operaciones está asumiendo un riesgo.

Baste poner de ejemplo la realización, por parte del asesor fiscal, de una interpretación normativa propia del fraude de ley o de la simulación, sin avisar al cliente de la posible asunción de sanciones por infracción tributaria. El contribuyente podrá verse sujeto a sanciones sobre las que no tuvo poder de ejecución. Es por esto que, en mi opinión, ante estas circunstancias, el cliente podrá demandar a su asesor y reclamarle una indemnización por los daños con sujeción a los arts. 1.269, 1270 y 1107 CC, si prueba la concurrencia de la gravedad del dolo, de la conducta maliciosa del deudor⁸⁶.

en busca de asesoramiento y asistencia técnica para resolver asuntos fiscales, siempre delicados por su complejidad para el lego en derecho y de notable trascendencia económica”.

⁸⁶ La jurisprudencia es constante en cuanto a la necesidad de que ha de demostrarse cumplidamente (vid. Ss. T.S. de 14 de junio de 1963, 28 de febrero de 1969 y 21 de mayo de 1982 EDJ 1982/3227). Se caracteriza por ser producto de astucia, maquinación o artificio, pudiendo ser causante o incidental; el primero determinante de la decisión de otorgar el contrato y el incidental, referente a las cláusulas del mismo (vid. S.T.S. de 30 de junio de 2000 EDJ 2000/13977 y art. 1270 del C. Civil).

b) Incumplimiento doloso.

Mientras que el consentimiento viciado encuentra su definición en el CC, el incumplimiento doloso de una obligación no aparece regulado taxativamente por el mismo. Sin embargo, el art. 1107 CC se refiere a él en contraposición a la buena fe, luego lo podemos interpretar como análogo a la mala fe, interpretado este último como la voluntad consciente de incumplir. Concretamente, el incumplimiento de la obligación contractual del asesor fiscal será doloso cuando, de forma intencionada y deliberada, deje de cumplir con el contrato⁸⁷.

Dicha desobediencia podrá consistir por ejemplo en un asesoramiento voluntariamente mediocre, como puede ser una interpretación incorrecta de la regulación tributaria; en la indicación de que una opción es aparentemente la mejor, cuando en realidad es la más simple en su desempeño; o el total incumplimiento de sus obligaciones de forma voluntaria, sin la presencia de caso fortuito o fuerza mayor. Otro supuesto se da cuando el cliente le ha entregado correctamente la documentación precisa para la formalización de las declaraciones, y el asesor fiscal no refleja la situación real del cliente⁸⁸. Todas estas situaciones originan un perjuicio al cliente a costa de su propio beneficio.

Hay que añadir, además, que estas conductas dolosas pueden ser generadoras del delito de defraudación tributaria, tipificado en el art. 305 CP, como en anteriores puntos hemos analizado. Cuando el asesor fiscal sea condenado en calidad de cooperador necesario por la comisión de un delito contra la HP, podrá ejercitarse la acción civil de indemnización por los daños causados, en el cauce del proceso penal, como así lo prevé el Título V CP. Es decir, nos encontraremos en el supuesto de la responsabilidad civil ex delicto que se caracteriza por la obligación de restituir el bien o reparar o indemnizar por los daños o perjuicios que los hechos constitutivos de delito hayan podido provocar.

⁸⁷ VV.AA. VERDA Y BEAMONTE, José Ramón (coord.): *Derecho Civil II 2ª ed.* Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 210–212.

⁸⁸ MUÑOZ VILLAREAL, Alberto: “La responsabilidad civil del asesor fiscal. Estudio Jurisprudencial”, ob. cit. pág. 15

En este sentido, la jurisprudencia interpreta que en el “delito fiscal, la deuda tributaria se transforma en una obligación cuya fuente se sitúa en el daño causado por ese delito, así la cuota defraudada constituye el perjuicio susceptible de resarcimiento en la jurisdicción penal”⁸⁹

5.2.2. Negligencia.

El art. 1104 CC la define como la “*omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar*”. En el terreno de la asesoría fiscal sería el caso de aquél que en el ejercicio de su profesión, desatendiera las normas de la *lex artis*, y, concretamente, la diligencia en la prestación del servicio, que es mayor que la genérica a que se refiere el Código Civil, sentada en el buen padre de familia. La SAP de Alicante, de 23 de junio de 2016⁹⁰, concreta que una actividad diligente en el ámbito de la asesoría fiscal será aquella prestada con “*conocimiento de la normativa ad hoc, la obtención de información con valor fiscal del cliente para a emisión del informe o formulación de la propuesta oportuna (...) capacidad de análisis, experiencia y conocimientos que tienen como presupuesto, al tiempo que son su fundamento, el de la información necesaria para el desarrollo de la actividad de asesoría fiscal*”. Por consiguiente, el asesor fiscal que desatienda los parámetros que le impone la *lex artis* a través de una actitud negligente, cuyo resultado sea un incumplimiento del objeto contractual, y que con ello genere un daño a su cliente, podrá ser declarado responsable civil.

Entre los supuestos reclamados por negligencia, destaca el de interpretación errónea de la norma tributaria⁹¹, el de aplicación de una normativa derogada, junto con el incumplimiento del deber de informar⁹². También son consideradas conductas

⁸⁹ *Ibíd.* pág. 17

⁹⁰ SAP de Alicante, Sección 8ª, Fecha: 23/06/2016. Nº de Recurso: 171/2016, Nº de Resolución: 178/2016. Fuente: <http://vlex.com/vid/651232325>

⁹¹ STS, Sala 1ª, de lo Civil, Fecha: 19/06/2012. Nº de Recurso: 72/2010, Nº de Resolución: 366/2012. Fuente: Link: <http://vlex.com/vid/-403369010>

⁹² SAP de Salamanca, de 5 de diciembre de 2002, en la que el administrador de una cooperativa fue declarado responsable por incumplimiento contractual por su mala labor de asesoramiento contable y fiscal. SAP de Salamanca, Sección ª, Fecha 05/12/2002. Nº de Recurso: 563/2002, Nº de Resolución: 513/2002 Fuente: <http://vlex.com/vid/-52120978>

negligentes por la jurisprudencia la inadvertencia de las consecuencias de optar por una u otra opción fiscal⁹³; la no aplicación de beneficios fiscales, cuando el contribuyente si tenía derecho a ellos⁹⁴; presentación fuera de plazo de documentos relevantes para la obtención de deducciones⁹⁵. Especial mención requieren aquellos supuestos en los que el mal cálculo de las cantidades a ingresar, generan recargos a los clientes⁹⁶; o que de una mala cumplimentación de los formularios devengan inspecciones e imposición de sanciones tributarias.

A mi entender, observo que, generalmente la conducta negligente del asesor fiscal se manifiesta con posterioridad a la finalización del contrato. Habitualmente será por medio de un proceso de comprobación o inspección cuando se instruyan las actas de sanción tributaria por infracción de normas de esta naturaleza, imputadas al cliente-obligado principal. Si el cliente que confió en la profesionalidad de su asesor, al que le encomendó la gestión de sus asuntos fiscales, más tarde es sancionado por la comisión de unas infracciones tributarias sobre las que no tuvo conocimiento de hecho, podrá ejercitar la acción de indemnización por daños y perjuicios.

Asimismo, otra actividad que podrá calificarse como negligente, será la de aquel asesor fiscal que no cuente con los medios técnicos necesarios para llevar a cabo sus labores, como viene a ser la falta de programas informáticos para realizar las tramitaciones formales necesarias para cumplir con las obligaciones tributarias devengadas por IRPF, IVA, IAE, ITPAJD, IP...; o de un programa de contabilidad para la llevanza de los libros de contabilidad y para así liquidar el correspondiente IS. En todas estas situaciones, cuando el cliente se vea perjudicado por la actuación de su asesor fiscal, sobre el que dispuso toda su confianza, podrá ejercitar contra él la acción que recoge el CC en su art. 1101.

⁹³ SAP de Zaragoza, Sección 4ª, Fecha: 18/04/2012. Nº de Recurso: 90/2012, Nº de Resolución: 169/2012 Fuente: <http://vlex.com/vid/-372062302>

⁹⁴ STS, Sala de lo Civil, Sección 1ª. Fecha: 11/03/2016. Nº de Recurso: 2209/2013 Nº de Resolución: 153/2016. Fuente: Id Cendoj: 28079110012016100191.

⁹⁵ SAP de Madrid, Sección 14ª, Fecha: 14/11/2016. Nº de Recurso: 527/2016, Nº de Resolución: 379/2016. Fuente: <http://vlex.com/vid/657609065>

⁹⁶ SAP de Cantabria, Sección 1ª, Fecha: 03/01/2008. Nº de Recurso: 358/2007, Nº de Resolución: 3/2008 Fuente: <http://vlex.com/vid/lesiones-36801347>

5.2.3. Mora.

El incumplimiento contractual por mora viene regulado en el art. 1.100 CC⁹⁷ y se caracteriza por el retraso en el cumplimiento de las obligaciones por parte del deudor, una vez superado el plazo estipulado, y siempre bajo la exigencia de cumplimiento por parte del acreedor. El asesor fiscal que, por ejemplo, retrase voluntariamente la gestión de los tributos de sus clientes o la presentación de recursos económico-administrativos, y cuya ejecución se lleve a cabo por interpelación expresa de su cliente, dada cuenta de la tardanza, podrá ser declarado de los daños provocados en su cliente. Entre las moras condenatorias cabe destacar el caso recogido por la SAP de Baleares, de 11 de febrero de 2002⁹⁸, que condenó al asesor fiscal que olvidó “*notificar a sus clientes el último día del plazo concedido para la recaudación y el pago de la deuda tributaria, lugar y forma*”; y la SAP de Ciudad Real, de 25 de noviembre de 2002⁹⁹, cuyo asesor fiscal fue demandado por incumplir con los requerimientos de la AT voluntariamente, hecho que generó la imposición de sanciones en la persona del obligado tributario.

5.3. La acción de indemnización por daños y perjuicios.

Una vez examinados los posibles contextos en los que el asesor fiscal puede incumplir sus obligaciones contractuales, continuamos con la acción que el ordenamiento jurídico pone a disposición del acreedor-contribuyente para que pueda resarcirse por los daños y perjuicios, esto es la acción de indemnización¹⁰⁰. Para ello, será necesario que se cumplan los requisitos que dispone el art. 1.101 CC. La

⁹⁷ Artículo 1100 CC: “*Incurren en mora los obligados a entregar o a hacer alguna cosa desde que el acreedor les exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación. No será, sin embargo, necesaria la intimación del acreedor para que la mora exista: 1º Cuando la obligación o la ley lo declaren así expresamente. 2º Cuando de su naturaleza y circunstancias resulte que la designación de la época en que había de entregarse la cosa o hacerse el servicio, fue motivo determinante para establecer la obligación. En las obligaciones recíprocas ninguno de los obligados incurre en mora si el otro no cumple o no se allana a cumplir debidamente lo que le incumbe. Desde que uno de los obligados cumple su obligación, empieza la mora para el otro*”.

⁹⁸ SAP de Baleares, Sección 5ª, Fecha: 11/02/2002. Nº de Recurso: 4/2002, Nº de Resolución: 65/2002. Fuente: <http://vlex.com/vid/-66304178>

⁹⁹ SAP de Ciudad Real, Sección 1ª, Fecha: 25/11/2002. Nº de Recurso: 146/2002, Nº de Resolución: 378/2002. Fuente: <http://vlex.com/vid/-57741006>

¹⁰⁰ BERCOVITZ RODRIGUZ CANO, Rodrigo, Manual de derecho civil. Contratos, ob. cit, págs.

jurisprudencia ha identificado cuales son los criterios que deben concurrir para determinar esta responsabilidad civil contractual, concretamente la sentencia 141/2010 Audiencia Provincial de Barcelona, de 24 de marzo¹⁰¹, declara que “*es preciso que concurra la previa existencia de una relación contractual, una acción u omisión culposa del demandado en el cumplimiento de su obligación contractual, un daño y la relación de causalidad entre la acción y omisión culposa del demandado y el daño demandante*”. Es decir, es necesario que converjan los siguientes hechos¹⁰²:

- 1) Existencia de una relación contractual: Se necesita que “*la realización del hecho dañoso acontezca dentro de la rigurosa órbita de lo pactado y como preciso desarrollo del contenido negocial*” (STS de 11 noviembre de 1991, STS 16 de diciembre de 1983).
- 2) La presencia de un perjuicio o menoscabo en el patrimonio del cliente–obligado tributario. Probar la producción de un daño. (STS de 22 de julio de 1995)
- 3) Imputabilidad a una persona determinada: Debe haber una persona con un comportamiento doloso, negligente o moroso, es decir, que incurre en culpa en sentido amplio. (STS 29 de julio de 1994). Existe contravención de las obligaciones, además de los casos de dolo, negligencia o morosidad, cuando por cualquier hecho ilícito se causa un perjuicio alterando el cumplimiento de una obligación (STS de 31 marzo de 1997).
- 4) Un nexo causal entre la conducta del asesor fiscal y los daños patrimoniales al cliente-obligado tributario. Se debe probar que existe una relación de causa a efecto entre el incumplimiento y el daño (STS 31 de enero de 1992).

Por lo tanto, el cliente-contribuyente que pruebe la concurrencia de una acción u omisión, dolosa o culposa, por parte de su asesor fiscal, la existencia de un perjuicio y una conexión entre los hechos y el resultado, podrá ver resarcidos los daños provocados por el asesor fiscal, que será declarado responsable civil. El cliente-contribuyente es el que debe probar los presupuestos de la responsabilidad profesional, el cual, ab initio,

¹⁰¹ SAP de Barcelona, Sección: 19 Fecha: 24/03/2010 N° de Recurso: 767/2009 N° de Resolución: 141/2010. Fuente: Id Cendoj: 08019370192010100129

¹⁰² GENOVÉ PASCUAL, Pedro: “Responsabilidad civil del asesor fiscal. *Quantum* de la indemnización en caso de siniestro”, ob. cit., pág. 61.

goza de presunción de diligencia en su actuación profesional, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 217 de la LEC¹⁰³ y en la SAP de Valencia, de 2 de febrero de 2009¹⁰⁴.

5.4. Alcance y conceptos susceptibles de ser reclamados al asesor fiscal.

Para determinar el alcance de la indemnización por los daños y perjuicios, recurriré, una vez más, a la Teoría general de las obligaciones, la cual señala que dicho resarcimiento puede comprender el daño efectivamente causado y el lucro cesante. Si concurre dolo en el ejercicio profesional del asesor fiscal, éste deberá indemnizar absolutamente por todos los daños, porque así lo establece el art. 1107 CC¹⁰⁵.

Por otro lado, si es la conducta negligente del asesor fiscal la que provoca el daño, también atenderemos a lo señalado al art. 1107 CC, el cual dispone que *“Los daños y perjuicios de que responde el deudor de buena fe son los previstos o que se hayan podido prever al tiempo de constituirse la obligación y que sean consecuencia necesaria de su falta de cumplimiento”*. Sin embargo, en el caso de que la conducta sea negligente, la cuantía a la que puede ascender la indemnización puede *“moderarse por los tribunales según los casos”*, según el art. 1103 CC¹⁰⁶. Es por esto que podrán ser objeto de indemnización la suma de la deuda tributaria compelidas al cliente-obligado principal, que constituya un daño para éste y que sea fruto de la actividad asesora.

¹⁰³ Art. 217. 2 LEC: *“Corresponde al actor y al demandado reconviniendo la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvención”*.

¹⁰⁴ *“En este orden de cosas, partiendo de que se está en la esfera de una responsabilidad subjetiva de corte contractual, en donde no opera la inversión de la carga de la prueba, será preciso, pues, como “prius” en ese juicio de reproche, acreditar la culpabilidad, siempre y cuando quepa imputársela personalmente al asesor interviniente, sin que se dude que, a tenor del principio general del art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, dentro de esta responsabilidad contractual, será el actor o reclamante del daño, esto es, el cliente, como se ha dicho, el que deba probar los presupuestos de la responsabilidad del profesional, el cual “ab initio”, goza de la presunción de diligencia en su actuación profesional”*.

SAP de Valencia, Sección: 7ª Fecha: 02/02/2009. Nº de Recurso: 781/2008, Nº de Resolución: 40/2009. Fuente: Id Cendoj: 46250370072009100050.

¹⁰⁵ Artículo 1107CC: *“Los daños y perjuicios de que responde el deudor de buena fe son los previstos o que se hayan podido prever al tiempo de constituirse la obligación y que sean consecuencia necesaria de su falta de cumplimiento. En caso de dolo responderá el deudor de todos los que conocidamente se deriven de la falta de cumplimiento de la obligación”*.

¹⁰⁶ Artículo 1103: *“La responsabilidad que proceda de negligencia es igualmente exigible en el cumplimiento de toda clase de obligaciones; pero podrá moderarse por los Tribunales según los casos”*.

Llegados a este punto, el daño constituido al cliente-contribuyente por el incumplimiento contractual del asesor fiscal se manifiesta, frecuentemente, a través de la imposición sanciones tributarias, intereses, recargos de apremio, o el importe de nueva deuda tributaria resultante de una regularización. Por lo tanto, una vez satisfecha la deuda tributaria por el cliente-contribuyente, será el importe de estos conceptos los que el cliente le pueda reclamar al asesor fiscal en concepto de reparación del daño.

1. Para que la cuantía a la que ascienden las sanciones tributarias pueda ser imputada a la conducta del profesional, será necesario que el perjudicado pruebe la incidencia del incumplimiento contractual como generador del daño. Sirva de ejemplo, la imposición de una sanción por omisión de elementos relevantes en la liquidación, cuando precisamente el cliente ha facilitado toda la información requerida por el asesor Fiscal. Si el cliente-contribuyente prueba la relación de causalidad entre la actitud culposa o negligente del profesional y el resultado dañino, en tal caso el profesional asumirá el coste que la sanción tenga para el cliente. A modo de ejemplo, la ya mencionada SAP de Barcelona, de 24 de marzo de 2010, considera daño indemnizable la cuantía a la que ascienden las sanciones.¹⁰⁷
2. El art. 26 LGT define los intereses de demora como *“una prestación accesorio que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido*, por lo que, primeramente, es una obligación de la que únicamente es responsable el sujeto pasivo. Respecto a la responsabilidad civil del asesor fiscal, una minoría de la jurisprudencia entiende que forman parte del perjuicio indemnizable, mientras que la gran mayoría opta

¹⁰⁷SAP de Barcelona, de 24 de marzo de 2010: *“la única consecuencia directa, inmediata y conectada en relación de eficiente causalidad con la infracción de la “lex artis ad hoc” es la constituida por las sanciones impuestas por la Agencia Tributaria y los intereses”*.

por su exclusión¹⁰⁸. En mi opinión, debemos ajustarnos al caso concreto, puesto que si se demuestra la conexión entre la conducta culposa del asesor fiscal con la imposición de estos intereses a su cliente-obligado tributario, no me parece justo pre valorar dichos intereses como daños no indemnizables. La SAP de Barcelona, de 29 de enero de 2010¹⁰⁹, condenó al asesor fiscal al pago, en concepto de indemnización por los daños producidos, de las sanciones y de los intereses de demora en la confección de las declaraciones del IRPF.

3. Los intereses de demora son compatibles con el recargo de apremio ordinario, pero no con el recargo de apremio reducido ni el ejecutivo. El recargo de apremio se devenga con el inicio del período ejecutivo y se calcula sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, art. 28 LGT. Siguiendo con la línea argumental anterior, es una obligación que el legislador impone al sujeto pasivo una vez transcurrido el plazo voluntario. Sin embargo, sí que cabe la posibilidad de declarar al asesor fiscal responsable del pago de los recargos de apremio. En el supuesto de omisión del pago de la deuda dentro del plazo voluntario a consecuencia de una negligencia u error del asesor fiscal, puesto que se había pactado que las notificaciones se efectuasen en el establecimiento de éste, para así tener bajo control los plazos. Si una vez notificada la carta de plazo en el despacho profesional, el asesor no le comunicó la procedencia del pago y el plazo voluntario para el mismo, es entonces cuando el cliente puede demandarlo por los daños y perjuicios ocasionados por el incumplimiento de su actividad. La SAP de Baleares, de 11 de febrero de 2002¹¹⁰, condenó al asesor fiscal encargado de intervenir en nombre de su cliente ante un procedimiento de inspección, actuando en su nombre y representación, del que se derivaron actas de liquidación y expedientes sancionadores, cuyo pago el asesor olvidó gestionar, y cuyo ingreso tuvo lugar pasado el período voluntario, provocando en el cliente un perjuicio.

¹⁰⁸ GENOVÉ PASCUAL, Pedro: "Responsabilidad civil del asesor fiscal. Quantum de la indemnización en caso de siniestro" ob. cit., pág. 66.

¹⁰⁹ SAP 141/2010 de Barcelona, sección 19ª, de 29 de enero de 2010. Núm. Rec. 651/2009. Fuente: Id Cendoj: 08019370192010100129

¹¹⁰ SAP de Baleares, Sección 5ª, Fecha: 11/02/2002. Nº de Recurso: 4/2000, Nº de Resolución: 65/2002. Fuente: <http://vlex.com/vid/-66304178>

4. Otro concepto reclamable será aquel importe devengado a consecuencia de un procedimiento inspección, con la consiguiente regularización de la situación tributaria. Debemos recordar que esta cantidad es producto de la realización de un hecho imponible por el sujeto pasivo, cuya liquidación se ha efectuado incorrectamente. Será la regularización, la que devuelva la estabilidad tributaria al sujeto pasivo con el pago de la cuota resultante, que será la diferencia entre la cantidad que el sujeto liquidó y la que debió pagar. Puesto que esta cuantía está sujeta al hecho imponible realizado por el cliente-contribuyente, no encuentro razones para imputarlas a la generación de un daño o perjuicio. Es decir, que en este supuesto, la actitud del asesor fiscal es insignificante, puesto que el sujeto pasivo debe cumplir con dicha obligación por su propio proceder, por las manifestaciones de capacidad económica, y no por los consejos de un tercero.

La jurisprudencia así lo ratifica, como por ejemplo en la SAP de Barcelona, de 24 de marzo de 2010, cuando declara que *“no pueden tener la consideración de daño indemnizable, en cuanto el devengo de dichos impuestos constituye una obligación legal impuesta al sujeto pasivo de la tributación. (...) un impuesto no es un perjuicio derivado de la negligencia cometida en el desempeño de las labores de asesoramiento fiscal sino una obligación que la ley impone al sujeto de la actividad, esto constituye la deuda tributaria”*. Por consiguiente, no se considera un perjuicio la obligación del pago por parte del sujeto pasivo de la cuota diferencial, por lo que no podrá ser reclamada al asesor fiscal.

5. Finalmente, otro de los conceptos que pueden ser reclamados en concepto de indemnización, será aquel daño o lucro cesante provocado por la no interposición de recursos económico-administrativos. De acuerdo con los principios de la *lex artis ad hoc* del asesor fiscal, le corresponde informar a su cliente de las vías que el ordenamiento pone a su disposición para hacer frente a resoluciones administrativas. Si tras el consejo, el cliente notifica al asesor que

proceda a instar el recurso, y éste no lo interpone, o lo efectúa fuera de plazo, el asesor fiscal incumplirá su obligación por culpa o negligencia.

Este caso es similar a la responsabilidad civil imputable al letrado cuando, bajo petición del cliente, no ha interpuesto el pertinente recurso contra una resolución judicial. Por ello, el daño causado por la actuación culposa o negligente del asesor fiscal, se cuantificará de la misma forma que la establecida en el régimen jurídico de los abogados. Las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de marzo y 21 de octubre de 2011 dan un giro jurisprudencial, puesto que hasta entonces regía la doctrina de la pérdida de la oportunidad, la cual reconocía al perjudicado un daño moral; mientras que a partir de este supuesto se aplica la doctrina de la posibilidad de éxito del recurso frustrado. Así lo declara la STS de 19 de junio de 2012, cuando indica que *“la cuantificación de la indemnización (...) de la doctrina mayoritaria de los tribunales y de la propia actuación de la AEAT en fechas posteriores se deduce la clara prosperabilidad de la reclamación fiscal efectuada”*.

En resumen, solamente pueden ser objeto de indemnización aquellas cantidades impuestas al sujeto pasivo que constituyan un perjuicio para éste y que deriven directamente de la actuación por parte del asesor fiscal. Personalmente pienso que la jurisprudencia está siguiendo la dirección correcta, puesto que, a pesar de no existir un Estatuto jurídico propio, dispone de los mecanismos que el ordenamiento jurídico le ofrece, y, a través de una correctísima interpretación de la Ley, condena los comportamientos negligentes o culposos de estos profesionales.

5.5. Especial referencia al seguro de responsabilidad civil.

Como acabamos de comprobar, hay situaciones en las que el retraso de las actuaciones, un mal cálculo en las cuotas tributarias, o la pérdida de documentación importante, por ejemplo, devienen en hechos perjudiciales para el cliente-obligado tributario, que hacen surgir en el asesor fiscal la obligación de reparar los daños. De

estos errores, que son factibles y fáciles de cometer, se desprende un riesgo en el ejercicio de actividad profesional de la asesoría fiscal, y es por ello que, habitualmente, los asesores fiscales contratan un seguro de responsabilidad civil para hacer frente a estos gastos suplementarios.

El seguro de responsabilidad civil aparece regulado por los arts. 73 a 76 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, y su finalidad es la “cubrir el riesgo de que el patrimonio del asegurado se vea agravado por la obligación de reparar daños causados a terceros por un hecho del que sea civilmente responsable”¹¹¹. La STS 546/2006, de 25 de mayo¹¹², define propiamente este seguro como aquel que “*garantiza al asegurado la responsabilidad civil profesional concretada en el pago de las indemnizaciones pecuniarias de que la que pudiera resultar civilmente responsable*”.

Debemos resaltar que, cuando la conducta del asesor fiscal sea calificada de dolosa, la LCS la excluye de cobertura en el art. 19 LSC¹¹³, si bien la jurisprudencia es constante en cuanto a la necesidad de que ha de demostrarse por medio de una prueba plena, certera y objetiva, que acredite el comportamiento doloso antijurídico¹¹⁴. Por esta razón, las pólizas, generalmente, cubren el riesgo de actuaciones llevadas a cabo con negligencia o accidentalmente, siempre y cuando la conducta generadora del riesgo sea la descrita en la póliza.

En mi opinión, lo considero un seguro necesario para el ejercicio profesional de la asesoría porque es muy fácil que el Aseso fiscal, en un intento de procurar el máximo ahorro fiscal a su cliente, interprete la norma tributaria de una forma beneficiosa para su cliente, pero con la posibilidad de que la AEAT considere que dicha interpretación es errónea y no adecuada a Derecho. Esta situación, generadora del riesgo, provocará una

¹¹¹ BROSETA PONT, Manuel y Martínez Sanz, Fernando: *Manual de Derecho Mercantil*, vol.2, 21ªed. Tecnos, Madrid, 2014, pág. 421.

¹¹² STS, Sala de lo Civil, Sección 1ª, Fecha: 25/05/2006. Nº de Recurso: 3803/1999, Nº de Resolución: 546/2006. Fuente: Id Cendoj: 28079110012006100541

¹¹³ Art. 19 LCS: “El asegurador estará obligado al pago de la prestación, salvo en el supuesto de que el siniestro haya sido causado por mala fe del asegurado”.

¹¹⁴ STS de 14 de junio de 1963, 28 de febrero de 1969 y 21 de mayo de 1982.

nueva liquidación y la imposición de sanciones, de las que debe responder, por precepto legal, el sujeto pasivo. Una vez satisfechas las deudas, el ordenamiento jurídico permite al cliente-contribuyente ejercitar la acción de indemnización por los daños y perjuicios causados en su patrimonio por la culpa o negligencia del asesor fiscal. Si el demandante prueba la injerencia del actuar del profesional en los daños causados, el asesor fiscal será condenado a resarcir a su cliente por dichos hechos dañinos. En consecuencia, el asesor fiscal que haya contratado, con anterioridad a la realización de los hechos, un seguro de responsabilidad civil, comunicará al asegurador la producción del siniestro, y, una vez comprobado que se cumplen los requisitos contratados, procederá a abonarle el importe de la deuda.

Para dar por finalizada la responsabilidad civil del asesor fiscal, destacar que la relación que surge entre cliente y profesional es propia del derecho civil, por lo que el ejercicio de la acción indemnizatoria es una facultad dispositiva que el ordenamiento ofrece al perjudicado. Razón por la cual, es posible que en determinados casos, el cliente afectado, decida no hacer uso de ella, y como consecuencia el asesor fiscal no será responsable civil.

6. CONCLUSIONES

Mis conclusiones acerca de la responsabilidad del asesor fiscal serían:

En primer lugar, puedo concluir que la falta de regularización de la actividad del asesor fiscal no significa que éste quede indemne, sino que el ordenamiento jurídico dispone de un amplio abanico de posibilidades para actuar cuando su actividad se desarrolle al margen de la Ley. El marco de referencia legal: administrativo, penal y civil, cubre estas necesidades, pero en mi opinión no es suficiente, porque, si lo comparamos con otros profesionales del sector, como vienen a ser los abogados y los economistas, nos encontramos que estos profesionales rigen su actividad a través de Estatutos profesionales propios y con sometimiento a principios deontológicos. Como resultado, ello provoca desventajas, mientras que los otros ejercen dentro de unas garantías de profesionalidad, el asesor fiscal queda desamparado. Mi propuesta de mejora será que se regularice esta actividad con la confección de un Estatuto del Asesor Fiscal.

En segundo lugar, el asesor fiscal que, en el desarrollo de su profesión, colabore activamente en la realización de una infracción tributaria de la que es titular su cliente, podrá ser declarado responsable tributario de las deudas y sanciones tributarias que ha contraído su cliente. Cabe resaltar que la figura del responsable tiene por finalidad la de asegurar el crédito tributario y, a mi parecer, considero que la intención del legislador con el establecimiento del art. 42.1.a) LGT era la de castigar la conducta de los colaboradores. Por eso, desde mi punto de vista, pienso que lo más correcto sería la introducción en la LGT, de las posibles formas de participación punibles en la comisión de infracciones tributarias. De modo que al partícipe se le pueda imponer una sanción individual y autónoma de la del sujeto pasivo, pero tomando como base la cuantía defraudada. El resultado sería dos sanciones individuales y autónomas no liberatorias la una de la otra.

En tercer lugar, respecto a la responsabilidad penal, a pesar de que, hasta ahora, gran parte de la doctrina y jurisprudencia ha entendido el delito fiscal como un delito de propia mano, no comparto esta postura y me decanto por aquella minoría que entiende este delito como un delito de resultado, esto es de engaño al Erario público. Solo con la admisión de esta doctrina es posible condenar al colaborador o inductor, en este caso al asesor fiscal. En consecuencia, solo podrá ser declarado responsable penal el asesor fiscal que dolosamente participe en la comisión del delito tipificado en el art. 305 CP. A mi juicio, lo más importante será probar la existencia del elemento volitivo junto con necesidad de sus actos para la comisión del delito. Asimismo considero la posibilidad absolver al cliente obligado, el cual una vez imputado, será probado que su conducta nunca fue dolosa, por lo que no se ajustaría a un elemento del tipo, y el resultado sería la declaración de atipicidad de su conducta. Dicho esto, mi propuesta de mejora es que se incluya la interpretación de esta doctrina por parte de los tribunales, generando unas resoluciones más ajustadas a Derecho.

En cuarto lugar, el contrato de arrendamiento de servicios rige la relación privada entre el asesor y su cliente, por lo que un incumplimiento, doloso, negligente o moroso de dichas obligaciones contractuales por el asesor fiscal, generará su declaración de responsabilidad civil. Dada la carencia de legislación entorno al régimen jurídico del asesor fiscal, la jurisprudencia ha dado forma a las obligaciones del asesor fiscal, en lo que ha denominado *lex artis ad hoc*. Si el incumplimiento de las obligaciones contractuales del asesor fiscal provoca un perjuicio en su cliente, este puede ejercitar la acción indemnizatoria, y una vez probada la relación de causalidad, condenado a resarcir por aquellas cantidades impuestas al sujeto pasivo, cuyo perjuicio deriven directamente actuación Asesor fiscal.

Finalmente, respecto a la pregunta inicial, he de decir que el ordenamiento jurídico sí que dispone de mecanismos para hacer frente a estas conductas, y he comprobado que la actividad judicial es correcta. Es por ello que nos encontramos en un momento idílico, en el que la profesión de asesoría se ha asentado en sociedad, y la jurisprudencia ha delimitado el marco de su actuación dentro de la *lex artis*. Por ello, sería oportuno dar un paso más y proceder a regular un Estatuto jurídico del Asesor

Fiscal, el cual exija la necesidad de contar con una formación adecuada para su correcto ejercicio y la creación de Colegios profesionales que controlen que el desempeño de la profesión se lleva a cabo dentro de la Ley. Asimismo, su regularización beneficiaria, tanto al sector público como al privado, puesto que, por un lado la Administración tendría poder de control sobre la actividad, y por otro lado, los servicios serían prestados a los sujetos privados, dentro de unas garantías profesionales.



7. BIBLIOGRAFÍA

Libros, Monografías y Artículos Doctrinales

BROSETA PONT, Manuel y MARTÍNEZ SANZ, Fernando: *Manual de Derecho Mercantil*, vol.2, 21ªed. Tecnos, Madrid, 2014.

CASADO OLLERO, Gabriel; LOZANO SERRANO, Carmelo; MARÍN QUERALT, Juan; TEJERIZO LÓPEZ, José M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ªed., Tecnos, Madrid, 2014.

CASTELLANOS TORRES, José Antonio.: “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”. En *Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, núm. 77, mayo-agosto 2009.

Diccionario de la Lengua española, *RALE*, Ed.23.1, diciembre 2017.

GENOVÉ PASCUAL, Pedro: “Responsabilidad civil del asesor fiscal. Quantum de la indemnización en caso de siniestro”. En *Revista de la Asociación Española de Abogados Especializados en Responsabilidad Civil y Seguro*, núm. 45, 2013.

JUDEL PRIETO, Ángel, PIÑOL RODRÍGUEZ, J. Ramón, SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, Carlos: *Manual de Derecho Penal. Tomo II. Parte Especial*. Aranzadi, S.A.U., Septiembre 2011. Fuente: BIB 2011/5734.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: "Responsabilidad del profesional tributario como asesor del contribuyente", *Revista Técnicos Tributarios*, núm. 23, Diciembre, 2005.

MUÑOZ VILLAREAL, Alberto: “La responsabilidad civil del asesor fiscal. Estudio Jurisprudencial”. En *Revista de responsabilidad civil, circulación y seguro*, núm. 10, 2010.

PEÑA ÁLVAREZ, Fernando: “Estudio preliminar a las normas técnicas de asesoría fiscal”. En *Publicaciones del Registro de Economistas Asesores Fiscales*, 1991.

PÉREZ JORDÁ, Iván: “La responsabilidad tributaria en el pago de las sanciones tributarias”, En *Revista de Derecho UNED*, núm. 19, 2016.

PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: “Hacia una deontología del asesor fiscal”, En *Revista Crónica Tributaria*, núm. 110, 2004.

RUIZ HIDALGO, Carmen: “La declaración de responsabilidad del artículo 22.2.a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT”. En *Revista Técnica Tributaria AEDAF*, núm. 109, abril-junio 2015.

VV.AA. BERCOVITZ RODRIGUZ CANO, Rodrigo (coord.), *Manual de derecho civil. Obligaciones 3ªed.*, Bercal, S.A., 2011.

VV.AA., CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel (coord.): *Derecho y práctica tributaria* 1ª Ed. Wolters Kluwer España, S.A., Valencia, 2013.

VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo: *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 3º Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

VV.AAA. VERDA Y BEAMONTE, José Ramón (coord.): *Derecho Civil II*, 2ªed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

Bases de datos

Base de datos Aranzadi Instituciones

Base de datos VLEX

Bases de datos del Tribunal Económico-Administrativo Central

Boletín Oficial del Estado

Buscador de jurisprudencia constitucional

Centro de Documentación Judicial del consejo General del poder Judicial (cendoj)

Web grafía:

<http://eprints.ucm.es/34697/1/EI%20delito%20contra%20la%20Hacienda%20P%C3%BAblica%20y%20el%20asesor%20fiscal.%20Tax%20crimes%20and%20the%20tax%20adviser.pdf>. Consultado el 15 de mayo de 2018.

<http://www.aedaf.es/es>

<http://www.cfe-eutax.org/>

<http://www.fettaf.com/federacion>

JURISPRUDENCIA CITADA

Criterio de la resolución núm.: 01302/2015, Calificación: Doctrina. Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima, de 30 de septiembre de 2015. Fuente: DYCTEAC.

Criterio de la resolución núm.: 02288/2016, Calificación: Doctrina. Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima, de 21 de julio de 2016. Fuente: DYCTEAC.

Criterio de la resolución núm.: 4452/2011, Calificación: Doctrina. Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima, de 6 de septiembre de 2012. Fuente: DYCTEAC

Criterio de la resolución núm.: 4452/2011, Calificación: Doctrina. Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima, de 6 de septiembre de 2012. Fuente: DYCTEAC.

SAN Sala de lo Contencioso, Fecha: 02/12/2002. N° de Recurso: 659/1999. Fuente: <http://vlex.com/vid/-26666235>.

SAP 141/2010 de Barcelona, sección 19ª, de 29 de enero de 2010. Núm. Rec. 651/2009. Fuente: Id Cendoj: 08019370192010100129

SAP Baleares Sección 5, Fecha: 09/02/2007. N° de Recurso: 649/2006, N° de Resolución: 54/2007. Fuente: Id Cendoj: 07040370052007100032.

SAP de Alicante, Sección 8ª, Fecha: 23/06/2016. N° de Recurso: 171/2016, N° de Resolución: 178/2016. Fuente: <http://vlex.com/vid/651232325>

SAP de Alicante, Sección 8ª, Fecha: 23/06/2016. N° de Recurso: 171/2016, N° de Resolución: 178/2016. Fuente: <http://vlex.com/vid/651232325>

SAP de Baleares, Sección 5ª, Fecha: 11/02/2002. N° de Recurso: 4/2002, N° de Resolución: 65/2002. Fuente: <http://vlex.com/vid/-66304178>

SAP de Baleares, Sección 5ª, Fecha: 11/02/2002. N° de Recurso: 4/2000, N° de Resolución: 65/2002. Fuente: <http://vlex.com/vid/-66304178>

SAP de Barcelona, Sección: 19 Fecha: 24/03/2010 N° de Recurso: 767/2009 N° de Resolución: 141/2010. Fuente: Id Cendoj: 08019370192010100129

SAP de Cádiz, Sección 2ª, Fecha 30/12/2015, N° de Recurso: 576/2013, N° de Resolución: 274/2015. Fuente: JUR\2016\47900 ECLI: ECLI:ES:APCA:2015:1875

SAP de Cantabria, Sección 1ª, Fecha: 03/01/2008. N° de Recurso: 358/2007, N° de Resolución: 3/2008. Fuente: <http://vlex.com/vid/lesiones-36801347>

SAP de Ciudad Real, Sección 1ª, Fecha: 25/11/2002. N° de Recurso: 146/2002, N° de Resolución: 378/2002. Fuente: <http://vlex.com/vid/-57741006>

SAP de Madrid, Sección 10ª, Fecha: 03/06/2000. N° de Recurso: 906/1997, N° de Resolución: 8329/2000. Fuente: Id Cendoj: 28079370102000100579

SAP de Madrid, Sección 14ª, Fecha: 14/11/2016. N° de Recurso: 527/2016, N° de Resolución: 379/2016. Fuente: <http://vlex.com/vid/657609065>

SAP de Salamanca, Sección ^a, Fecha 05/12/2002 N° de Recurso: 563/2002 N° de Resolución: 513/2002. Fuente: <http://vlex.com/vid/-52120978>

SAP de Salamanca, Sección ^a, Fecha 05/12/2002. N° de Recurso: 563/2002, N° de Resolución: 513/2002 Fuente: <http://vlex.com/vid/-52120978>

SAP de Valencia, Sección: 7^a Fecha: 02/02/2009. N° de Recurso: 781/2008, N° de Resolución: 40/2009. Fuente: Id Cendoj: 46250370072009100050.

SAP de Zaragoza, Sección 4^a, Fecha: 18/04/2012. N° de Recurso: 90/2012, N° de Resolución: 169/2012. Fuente: <http://vlex.com/vid/-372062302>

Sentencia TJUE, Fecha 21/02/2006. N° de Resolución: C-255/02. Fuente: <http://vlex.com/vid/-340382126>.

STC 120/2005, Fecha: 10/05/2005, N° de Recurso de Amparo 5388/2002. (BOE núm. 136, de 08 de junio de 2005) Fuente: ECLI: ES:TC:2005:120.

STC Sala primera, de 27/03/2006 (BOE núm. 106, de 04 de mayo de 2006). N° de Recurso de amparo: 2938/2001, N° de Resolución: 85/2006. Fuente: ECLI: ES:TC:2006:85.

STC, Fecha: 26/04/1990(BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990). N° de Recurso de amparo: 82/1988, N° de Resolución: 79/1990. Fuente: ECLI: ES:TC:1990:79

STS Sala de lo Civil, Sección 1^a, Fecha: 19/05/2010. N° de Recurso: 892/2006, N° de Resolución: 317/2010. Fuente: Id Cendoj: 28079110012010100286

STS Sala de lo Penal, Sección 1^a, Fecha: 24/05/2017. N° de Recurso: 1729/2016 N° de Resolución: 374/2017. Fuente: Id Cendoj: 28079120012017100359

STS, Sala 1^a, de lo Civil, Fecha: 19/06/2012. N° de Recurso: 72/2010, N° de Resolución: 366/2012 Fuente: Link: <http://vlex.com/vid/-403369010>

STS, Sala de lo Civil, Fecha: 29/09/2008. N° de recurso: 942/2003, N° de resolución: Fuente: <http://vlex.com/vid/1902-50693868>

STS, Sala de lo Civil, Sección 1^a, Fecha: 25/05/2006. N° de Recurso: 3803/1999, N° de Resolución: 546/2006. Fuente: Id Cendoj: 28079110012006100541

STS, Sala de lo Civil, Sección 1^a. Fecha: 11/03/2016. N° de Recurso: 2209/2013 N° de Resolución: 153/2016. Fuente: Id Cendoj: 28079110012016100191.

STS, Sala de lo Contencioso, Sección 1^a, Fecha 30/09/1993. N° de Recurso: 1361/1991, N° de Resolución: 6411/1993. Fuente: Id Cendoj: 28079130011993108895

STS, Sala de lo Contencioso, Sección 2^a, Fecha 27/09/2012. N° de Recurso: 3103/2009 N° de Resolución: 6479/2010. Fuente: Id Cendoj: 28079130022012101113.

STS, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Fecha: 19/04/2003. Nº de Recurso: 5327/1998
Nº de Resolución: 2736/2003. Fuente: Id Cendoj: 28079130022003100234.

STS, Sala de lo Penal, Sección 1ª Fecha: 06/10/2006. Nº de Recurso: 702/2005 Nº de
Resolución: 952/2006. Fuente: Id Cendoj: 28079120012006100903.

STS, Sala de lo Penal, Sección 1ª, Fecha: 21/12/1999. Nº de Recurso: 1174/1998 Nº de
Resolución: 1493/1999. Fuente: Id Cendoj: 28079120011999101889.

STS, Sala de lo Penal, Sección 1ª, Fecha: 26/07/1999. Nº de Recurso: 2491/1998, Nº de
Resolución: 1231/1999. Fuente: Id Cendoj: 28079120011999102680.

STSJ de la Comunidad Valenciana (Valencia), Sala de lo Contencioso, Fecha:
17/05/2000. Nº de Recurso: 1195/1997, Nº de Resolución: 830/2000. Fuente:
<http://vlex.com/vid/liquidacion-girada-aduanas-iva-ma-s-21892218>.

