

Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales

Francisco Adame Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Miembro de AEDAF

Resumen

La posible responsabilidad en que pueden incurrir los asesores fiscales en el ámbito civil y penal por delito fiscal viene preocupando mucho a este colectivo de profesionales en los últimos años. Tras destacar la inexistencia en España de una regulación específica de la profesión de asesor fiscal y efectuar unas breves consideraciones sobre su posible responsabilidad en el marco de la colaboración social en la presentación de declaraciones se abordan los principales problemas que en la actualidad plantean ambas modalidades de responsabilidad con un marcado enfoque práctico dados los destinatarios de la revista. El análisis de las cuestiones problemáticas se realiza siempre a partir de la abundante jurisprudencia existente. El trabajo concluye con unas reflexiones finales a modo de recapitulación.

Abstract

In recent years tax advisors are specially worried about their potential liability in the fields of civil law and penal law. In particular, in Spain, a tax advisor is a non-regulated profession. This paper explores with a practical approach the general legal framework of their tort liability and civil liability when advising clients and filing taxes, and pays attention to the main problems that tax advisors currently face in Spain. The article encompasses a description of the regulatory framework, including recent case law on the field.

Palabras clave

Asesores fiscales, Responsabilidad civil contractual, responsabilidad civil extracontractual, responsabilidad penal por delito fiscal

Keywords

Tax advisors, civil liability, tort liability and criminal liability, criminal liability arising out of tax fraud

Sumario

1. Introducción
2. La inexistencia de una regulación específica de la profesión de asesor fiscal en España. Breve referencia a su posible responsabilidad en el marco de la colaboración social en la presentación de declaraciones
3. Responsabilidad civil del asesor fiscal
 - 3.1. Responsabilidad contractual versus responsabilidad extracontractual
 - 3.2. Análisis de la responsabilidad civil de los asesores fiscales a través de la jurisprudencia
 - 3.2.1. Error de calificación o interpretación de la normativa tributaria
 - 3.2.2. Ocultación de información al cliente: el asesoramiento fiscal como obligación de medios
 - 3.2.3. Falta de presentación de recursos, no aplicación de beneficios fiscales, comisión de errores o transcurso del plazo para petición de devoluciones tributarias
4. Responsabilidad de los asesores fiscales por delito fiscal
 - 4.1. Breves consideraciones sobre la naturaleza común o especial del delito fiscal
 - 4.2. Formas de participación en el delito fiscal: el asesor como consejero o como representante
 - 4.3. Comentarios de casos en los que se ha condenado a los asesores como cooperadores necesarios
 - 4.3.1. Emisión de facturas falsas
 - 4.3.2. Participación del asesor fiscal en el diseño de operaciones con finalidad defraudatoria
5. Reflexiones finales
6. Bibliografía

1. Introducción

Comienzo dando las gracias al Gabinete de Estudios de la Asociación por la amable invitación que me ha cursado para colaborar en un número tan importante de nuestra revista con un artículo sobre la responsabilidad de los asesores fiscales, un tema que siempre me ha interesado como investigador y que cada vez preocupa más y con razón a los profesionales dedicados a esta noble profesión que hoy en día ha pasado a ser de alto riesgo.

Basta con echar un vistazo al listado de normas que incluyen modificaciones o novedades tributarias que se han aprobado en 2012 tanto a nivel estatal como autonómico para darse cuenta de la complejidad que ha adquirido el ordenamiento tributario en los últimos tiempos. Todos hemos podido comprobar cómo viernes tras viernes las personas que desarrollan su trabajo en el Gabinete de Estudios se esforzaban para poder poner en manos de los profesionales un resumen inteligible de las medidas que frenéticamente se aprobaban en cada Consejo de Ministros. Vaya para ellos mi felicitación por el magnífico trabajo realizado.

No me resisto a afirmar que estamos asistiendo a cambios profundos en el ordenamiento tributario sin el necesario debate. Buen ejemplo de ello es la Ley 7/2012, de 29 de octubre, despachada con demasiadas prisas en sede parlamentaria sin incorporar apenas enmiendas que sin duda podrían haberla mejorado sustancialmente. A todos nos preocupa que se están sucediendo continuos cambios legislativos que no responden a una política fiscal ordenada y coherente. En este contexto la sensación de inseguridad jurídica que embarga a contribuyentes y profesionales es cada vez mayor no sólo por la frecuencia e intensidad de esas modificaciones normativas sino también porque las interpretaciones que de las mismas viene haciendo la Administración tributaria no siempre son razonables, produciéndose con frecuencia discrepancias que terminan derivando en un incremento de la litigiosidad fiscal.

Por si fuera poco lo anterior, en el sistema tributario actual se ha convertido a los particulares en liquidadores que se autoaplican gratuitamente la práctica totalidad de los impuestos, lo que da lugar –como ha escrito con acierto recientemente Gabriel CASADO– a que los obligados tributarios –o sus asesores– se puedan sentir tentados tanto a realizar una calificación interesada de los hechos, actos y demás circunstancias determinantes de sus obligaciones tributarias, como a seleccionar e interpretar también de manera interesada la normativa aplicable¹.

Junto a este maremágnum normativo y a la indeseable conflictividad que el mismo está generando en el ámbito tributario nos encontramos con el incremento exponencial que se ha producido en los últimos años en el número de obligaciones de colaboración e información que recaen sobre los contribuyentes y sus asesores fiscales. En este sentido me gustaría destacar las obligaciones de formación, comunicación y control impuestas por la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, que han levantado especial preocupación entre los profesionales porque dicha Ley los convierte en una suerte de policías fiscales antiblanqueo; su incumplimiento puede dar lugar a graves sanciones pecuniarias, como es por todos conocido y padecido. No me puedo ocupar de este último tema porque según me indicaron era objeto de otro artículo para este mismo número de la revista.

1 Ver, por todos, CASADO OLLERO, G., “Prólogo” a la obra de SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.; BAS SORIA, J., y MOYA CALATAYUD, F., *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp. 24-25.

Dada la extensión del tema y la imposibilidad de abordarlo desde todas las perspectivas posibles he optado por centrar mi atención en las dos modalidades de responsabilidad de los asesores fiscales que son las que están planteando más problemas en la práctica al desempeñar su actividad. En primer lugar analizaré la responsabilidad civil contractual y extracontractual por los posibles daños en que pueden incurrir estos profesionales. Y en segundo término profundizaré en un tema de máximo interés que sigue siendo extraordinariamente polémico y preocupante como es la posible responsabilidad penal de los asesores fiscales por delito fiscal. Pero antes de entrar en el estudio de estas dos modalidades de responsabilidad voy a dedicar unas páginas a exponer la necesidad de regular la profesión de asesor fiscal en España porque como inmediatamente explicaré se trata de una cuestión huérfana de regulación en el momento actual.

2. La inexistencia de una regulación específica de la profesión de Asesor Fiscal en España. Breve referencia a su posible responsabilidad en el marco de la colaboración social en la presentación de declaraciones

Como acabo de avanzar no existe en España una regulación específica de la profesión de asesor fiscal, a diferencia de lo que ocurre en otros países. Esta circunstancia dificulta en la práctica la determinación de la posible responsabilidad civil y penal por delito fiscal del asesor y en este último caso determina que tengamos que reconducir dicha responsabilidad a la normativa general existente en materia de responsabilidad². Como es sabido, en España no es necesaria ninguna titulación ni colegiación específica para el desempeño de esta profesión (así lo ha recordado el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de noviembre de 2011, recurso núm. 881/2011, La Ley 283345/2011).

No obstante, sí existen en nuestro país Asociaciones de profesionales de adscripción voluntaria como por ejemplo la nuestra, el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) o el Registro General de Asesores Fiscales (REGAF), por citar las más representativas, que exigen distintos requisitos pero como digo son

2 Sobre esta cuestión pueden verse los trabajos de ARBEX VIZCAÍNO, F., "Asesoramiento fiscal en la Comunidad", en *XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, p. 535; GOURGES, J.C., "La consultoría fiscal en Francia. La profesión de consejero fiscal", en VARIOS AUTORES, *Los economistas y el sistema fiscal*, Consejo General de Colegios de Economistas de España, Madrid, 1985, p. 284; GRAU RUIZ, A., "Aspectos críticos del régimen jurídico del asesor fiscal en el Derecho comparado", en *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Monografía núm. 13, Madrid, 1998, p. 237; MARTÍN DÉGANO, I., "La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria", *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 1, 2002, p. 2; RUIZ GARCÍA, J.R., "El régimen jurídico de los asesores fiscales en Alemania", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38, 1983, p. 286, y MERINO JARA, I., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., "La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional", *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 233, 1994, p. 986. Para estos últimos la regulación de la profesión de asesor fiscal serviría para "deslindar con relativa exactitud los ámbitos de responsabilidad (...) de modo que cabría evitar, en lo que respecta al asesor, una excesiva presión de la conminación sancionadora (tanto administrativa como penal), presión que reportaría cuando menos dos indeseables efectos: de un lado, el temor a la sanción por parte de los asesores puede dar lugar a que se produzca una huida de la actividad, o a que se conduzca con exageradas cautelas ante los clientes, lo que haría disminuir la operatividad de la figura profesional; de otro, las disposiciones sancionadoras perderían en gran medida la virtualidad de su función de prevención general, ya que una penalización demasiado amplia en cualquier campo de la actividad social tiene por inevitable consecuencia el debilitamiento de la conciencia social acerca de la gravedad de las infracciones, su trivialización y la consiguiente pérdida del efecto intimidante de las sanciones".

de carácter voluntario ya que se puede ejercer la profesión sin incorporarse a ninguna de ellas³. Además hay muchas formas posibles de ejercicio del asesoramiento fiscal que van desde el mero asesoramiento esporádico hasta las igualas, pasando por el mero encargo verbal o el contrato de arrendamiento de servicios (*locatio operarum*). Por otra parte, el asesor puede ser mero consejero del cliente o no limitarse a aconsejarlo sino actuar también como su representante⁴. Se trata de una cuestión que como he señalado antes tiene una relevancia clave porque el tipo de relación o vinculación existente entre asesor y cliente va a ser determinante para fijar el posible nivel de responsabilidad civil –contractual o extracontractual– o penal por delito fiscal del primero.

El único intento de regular la profesión de asesor fiscal tuvo lugar en 1991 con la redacción del borrador de Proyecto de Ley de regulación del Gestor Tributario. Su artículo 1 definía como tal al profesional que “con título administrativo expedido al efecto, e inscrito en el Registro Oficial de Gestores Tributarios del Ministerio de Economía y Hacienda, en virtud del contrato celebrado con el interesado, viene obligado a realizar, a favor de éste, determinados servicios consistentes en la realización de las operaciones lógicas y matemáticas precisas para la elaboración de las declaraciones autoliquidaciones que el sujeto pasivo debe presentar ante la Hacienda Pública en cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. Para la adquisición del mencionado título administrativo se requería la posesión de un título universitario además de la realización de determinadas pruebas selectivas.

En dicho borrador se regulaban además con detalle los ámbitos de responsabilidad de asesor y cliente y los mecanismos de exoneración de la posible responsabilidad del asesor derivada de informaciones o documentos inexactos o incompletos aportados por el cliente. De conformidad con lo previsto en su artículo 8 las declaraciones-liquidaciones que elaborasen los gestores debían ir precedidas de un expediente en que constasen los datos y documentos aportados por el interesado “que sirvan de fundamento a la declaración autoliquidación”, además de los solicitados por el gestor, o, en su caso, declaración del interesado indicativa de las razones por las que no se han aportado determinados documentos. Las copias de los documentos debían ser conservadas y custodiadas por el gestor hasta siete meses, desde la firma de la declaración. Además, su artículo 10.1 establecía un supuesto de responsabilidad subsidiaria del gestor ante la Administración por las deudas que se hubieran dejado de ingresar o por las devoluciones indebidas por declaraciones por él presentadas, como consecuencia de las declaraciones no ajustadas a Derecho; aunque el Gestor podía oponer que el sujeto pasivo había falseado las cuentas o que le había ocultado datos o circunstancias esenciales, supuesto que alarmó mucho a las Asociaciones de profesionales. Finalmente este Proyecto quedó guardado en un cajón y de él no se supo más.

3 Como señala SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., –en *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007, p. 557 (que sigue siendo en la actualidad la obra de referencia en España en esta materia)–, cada una de las asociaciones existentes los requisitos de integración son muy dispares, lo que hace todavía más difícil el camino hacia una homologación mínima que permita disciplinar la profesión.

4 A la vista de este panorama el profesor CAYÓN GALIARDO, A., –“Prólogo” a la obra *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Monografía núm. 13, Madrid, 1998– señaló, con indudable acierto, que a efectos de determinación de la posible responsabilidad de los asesores “cada situación concreta debe ser examinada en dependencia a las coordenadas especiales que se encuentran en el caso en cuestión, y son éstas las que deciden las posibles responsabilidades, deberes y derechos existentes”. En su opinión, no es posible “estructurar ni una reglamentación ni un estudio sobre la posición del asesor fiscal ante la Administración que tenga una concepción unitaria y responda a unos principios informadores en mayor o menor medida unitarios”.

Sorprendentemente la única referencia normativa a la figura del asesor la encontramos durante mucho tiempo en dos preceptos del ya derogado Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril. Así, su artículo 25.3 preveía en relación con la presencia del obligado en las actuaciones inspectoras la asistencia de “un asesor, quien podrá aconsejar en todo momento a su cliente”. La segunda referencia a estos profesionales se incluía en su artículo artículo 37.5, e) que disponía: “Tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera”⁵.

Hay países de nuestro entorno como Francia o Italia en los que tampoco se exige una formación específica para el acceso a la profesión de asesor fiscal. Pero en el caso de Italia, por ejemplo, sí está regulada con detalle la responsabilidad del asesor fiscal en el ámbito de la colaboración social en nombre de terceros⁶. En concreto, el artículo 5 del Decreto Legislativo de 18 de diciembre de 1997, n. 472, que regula las Disposiciones generales en materia de sanciones tributarias, dispone que “las infracciones cometidas en el ejercicio de la actividad de asesoramiento fiscal que implique la solución de problemas de especial dificultad son punibles sólo en caso de dolo o culpa grave”. Junto a dicha previsión, el artículo 7-bis del Decreto legislativo de 9 de julio de 1997, n. 241, que contiene las Normas de simplificación de las obligaciones de los contribuyentes en materia de declaraciones del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre el Valor Añadido y de modernización del sistema de gestión de las declaraciones, contempla una sanción para el “intermediario” en caso de omisión o tardía presentación de las declaraciones. En estos casos se establece la responsabilidad del asesor en calidad de “autor mediato” ex artículo 10 del precitado Decreto Legislativo n. 472 de 1997, por la omisión de la presentación de la declaración en lugar del contribuyente. De todos modos, la jurisprudencia en Italia en muchos casos tiende a atribuir (como concurrente en el delito ex artículo 110 del Código Penal italiano) al asesor responsabilidad penal por los delitos cometidos por su cliente (aunque para ello sea necesaria la prueba del dolo específico).

Veamos qué sucede en el caso español en el ámbito de la presentación de declaraciones en nombre de terceros. La colaboración social en la aplicación de los tributos ha adquirido una importancia excepcional en los últimos tiempos. El papel en este ámbito de los asesores es crucial y se traduce básicamente en la transmisión de miles de declaraciones tributarias, autoliquidaciones y declaraciones informativas.

5 En el preámbulo de este Reglamento General de Inspección se apuntaba que con él “se inicia un reconocimiento normativo de aquellos profesionales que tienen encomendada la defensa de los intereses de los administrados en el curso de las actuaciones inspectoras, actuando además, en su caso, como representantes. Tales profesionales desempeñan indudablemente una función importante en el curso de este procedimiento, debiendo asumir, pues, las correspondientes responsabilidades”. SESMA SÁNCHEZ, B., “Cuestiones éticas de la asesoría fiscal”, en VARIOS AUTORES (Coord. S.ÁLVAREZ GARCÍA y P.M. HERRERA MOLINA), Ética fiscal, Documentos, núm. 10/904, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 111, habla de ignorancia clamorosa de la figura del asesor fiscal en nuestro ordenamiento.

6 En el caso italiano la actividad de asesoramiento fiscal puede ser desarrollada por Doctores comercialistas (*Dottori commercialisti*), Abogados (*Avvocati*), Contadores (*Ragionieri*) e incluso por Notarios (*Nota*). También es muy amplio el elenco de profesionales que pueden ejercer el derecho de defensa en representación de los contribuyentes ante las Comisiones Tributarias (Provinciales y Regionales), ya que la misma puede ser ejercida por los precitados profesionales, así como por Topógrafos (*Geometri*) o Agrónomos (*Agronomi*), lo cual no deja de ser sorprendente e inimaginable en el caso español. Esta circunstancia se puede entender mejor si tenemos en cuenta que sólo el Presidente de estas Comisiones debe tener la condición de Magistrado, porque los otros dos pueden ser Abogados, Ingenieros, Jueces ya jubilados, etc. En casación sólo los Abogados pueden ejercer dicho derecho (menos mal). Sobre la responsabilidad del asesor fiscal en Italia pueden consultarse los trabajos de BUCCISANO, A., “In tema die responsabilità sanzinatoria del contribuente e del suo consulente fiscale”, *Rivista di Diritto Tributario*, núm 11, 2010, y PRAVISANO, R., “La responsabilità del consulente e del commercialista in materia fiscale e nella predisposizione delle dichiarazioni: aspetti giuridici e tecnici”, en *Il fisco*, núm. 21, 2006.

Consciente de esta importancia la Ley General Tributaria de 2003 dedica cuatro preceptos a la regulación de dicha colaboración. No me voy a detener a explicar pormenorizadamente la regulación contenida en sus artículos 92 a 96, porque son sobradamente conocidos, pero sí quiero dedicar unas líneas al alcance del primero de estos preceptos porque en el marco de esta colaboración social los asesores podrían incurrir en ocasiones en algún tipo de responsabilidad.

El artículo 92.2 de la Ley General Tributaria y la normativa que lo desarrolla (en particular los artículos 79 a 81 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) contemplan la posibilidad de que entidades privadas, instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, firmen convenios de colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria con el fin de posibilitar a sus colegiados o asociados la presentación de autoliquidaciones y declaraciones en nombre de terceros. En el acuerdo de colaboración suscrito se deberá expresar cuál es su alcance determinando cuáles serán las declaraciones u otros documentos tributarios cuya presentación va a poder ser efectuada por el colaborador y, en su caso, el colectivo de declarantes al que se va a poder aplicar.

Para que pueda hacerse efectiva la posibilidad de presentar declaraciones en nombre de terceros el párrafo primero del artículo 79.2 del precitado Reglamento de aplicación de los tributos exige que los miembros o asociados de dichos Colegios o Asociaciones suscriban “un documento individualizado de adhesión al acuerdo, donde se recoja expresamente la aceptación del contenido íntegro de éste”. Por su parte, el artículo 79.3 regula las consecuencias del incumplimiento tanto de las obligaciones asumidas por las entidades en el convenio, como de las asumidas por una persona o entidad en el documento individualizado de adhesión. En el primer caso el incumplimiento de las obligaciones por la entidad o institución conllevará la resolución del acuerdo, tras la instrucción del oportuno expediente y previa audiencia del interesado. Por su parte, el incumplimiento de las obligaciones asumidas en el documento individualizado conllevará la exclusión de la persona o entidad del acuerdo o convenio con el procedimiento y garantías previstos en el párrafo primero de dicho artículo 79.3 y la pérdida de efectos de su autorización individual. En el documento de adhesión que debe suscribir el profesional colegiado para actuar como colaborador social se le advierte expresamente en los apartados 3 y 4 de sus “condiciones de utilización” de los siguientes extremos⁷:

“El firmante de este documento se adhiere al convenio de colaboración antes indicado y se compromete a ajustar la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios a los términos y condiciones establecidos en este documento de adhesión, el convenio de colaboración firmado con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como en la normativa aplicable al caso.

El firmante de este documento ostentará la representación suficiente de los contribuyentes en cuyo nombre presente las declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, en los términos establecidos en el artículo 46 de la Ley General Tributaria y en el artículo 32 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá instar de los mismos, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación”.

⁷ Este documento puede encontrarse en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/presentaciontelematica/Quien_puede_realizarla/adhesion.pdf.

Esta última previsión se sustancia en lo previsto en el artículo 46.4 de la Ley General Tributaria que regula la necesidad de contar para poder presentar una declaración en nombre de tercero con la previa autorización del obligado tributario en cuyo nombre se va a efectuar la presentación.

En base a lo anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria exige en la práctica el otorgamiento de un apoderamiento por parte del cliente para la realización de trámites y actuaciones en materia tributaria por internet. Esta cuestión se desarrolló por primera vez en la Resolución de 16 de febrero de 2004 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula el registro y gestión de apoderamientos para la realización de trámites y actuaciones en materia tributaria por Internet. Dicha Resolución fue sustituida por otra de 18 de enero de 2005 que estuvo a su vez vigente hasta que dicho Director dictó la Resolución de 18 de mayo de 2010, que refunde las anteriores y contiene la regulación actualizada del registro y gestión de apoderamientos y del registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante dicha Agencia.

Recapitulando, se puede afirmar que el asesor para presentar declaraciones o realizar trámites y actuaciones en nombre de terceros ante la AEAT debe poder acreditar su representación pudiendo servirse para ello de los procedimientos y modelos normalizados que ofrece la Administración tributaria aunque dicha acreditación no es necesaria a priori. En el ámbito de la colaboración social en la gestión tributaria esta representación para actuar en nombre de terceros se circunscribe a la presentación por vía telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, o al otorgamiento de poder para la recepción de comunicaciones y notificaciones, sin que confiera al presentador la condición de representante para intervenir en otros actos en nombre del obligado tributario o interesado. En la práctica suele ocurrir que el asesor no se preocupa de pedir el documento o modelo de autorización al cliente y presenta sus declaraciones basándose en un simple encargo verbal. Quiero incidir en la importancia que tiene el documento de autorización porque se están dando casos de contribuyentes que cuando reciben un requerimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria niegan haber presentado una determinada declaración que sí presentó su asesor. Cuando los órganos de gestión tributaria se dirigen al asesor para que éste acredite su representación si éste no dispone de ningún documento en el que conste la misma quedará excluido de la posibilidad de presentar declaraciones en nombre de terceros. Con el fin de evitar posibles problemas lo que están haciendo con acierto muchos asesores es pedir a sus clientes que soliciten su respectivo certificado electrónico y después descargar dicho certificado en los ordenadores de sus despachos. De esta manera la declaración se estaría transmitiendo directamente a través del certificado electrónico del propio cliente en lugar de hacerlo el asesor como colaborador en nombre de terceros.

Aparte de la posible exclusión de la posibilidad de presentar declaraciones en nombre de terceros, ¿se podría exigir algún otro tipo de responsabilidad a un asesor fiscal que se limite a transmitir declaraciones de sus clientes por vía telemática en el marco de la colaboración social o a recibir comunicaciones o notificaciones en nombre de su poderdante? ¿Y en el caso de que las declaraciones que presente el asesor contengan datos incorrectos? Y ¿se podría exigir algún tipo de responsabilidad al asesor por la falta de presentación de declaraciones?

Parece claro a la luz de lo que dispone el artículo 46.4 de la Ley General Tributaria y así lo tiene entendido la AEAT que el apoderamiento para la presentación de declaraciones no otorga ningún tipo

de representación especial del contribuyente. Otro tanto ocurre con el apoderamiento para la recepción de comunicaciones y notificaciones. Por tanto, en los supuestos en los que el asesor se exceda en su actuación del apoderamiento otorgado a estos efectos lo que podrá hacer la AEAT es privarle de su autorización individual para actuar como colaborador social en atención a lo establecido en el artículo 79.3 del Reglamento de aplicación de los tributos.

Tampoco cabe exigir en principio responsabilidad de naturaleza administrativa al asesor que incluya en la declaración del contribuyente que lo apoderó datos incorrectos o que no presente en plazo una declaración de dicho contribuyente. Así lo ha reconocido la propia Dirección General de Tributos en su consulta vinculante de 18 de enero de 2005 (V0044-05). En estos casos, según aclara dicha Dirección General, el responsable ante la Administración sería el obligado tributario y no su asesor. Otra cosa distinta será la posibilidad de exigir responsabilidad civil contractual o extracontractual al asesor por ejemplo en el supuesto de que el cliente sea sancionado por la Administración pues en tal caso está claro que como consecuencia de su conducta negligente el asesor ha causado un perjuicio económico a su cliente. Otra situación que se podría dar también distinta, según apunta la Dirección General de Tributos, sería la posibilidad de calificar como responsable al asesor en caso de incurrir en alguno de los supuestos de responsabilidad solidaria o subsidiaria previstos en los artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria. En particular, se podría pensar en la responsabilidad del asesor por la vía del artículo 42.1, a) de la Ley General Tributaria por causar o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria, extendiéndose en este caso su responsabilidad a la sanción. Pero en la práctica va a ser muy difícil probar la cooperación necesaria del asesor en la infracción tributaria. Distinto será, como después veremos, la posible participación del asesor en la comisión de un delito fiscal.

3. Responsabilidad civil del Asesor Fiscal

3.1. Responsabilidad contractual versus responsabilidad extracontractual

En los últimos años se han incrementado las reclamaciones de responsabilidad civil contra abogados, economistas y asesores fiscales. La doctrina ha puesto de relieve que la responsabilidad profesional por consejos negligentes constituye uno de los terrenos más necesitados de clarificación de cuantos se dan cita en el amplio campo de la responsabilidad civil⁸. Esta situación ha llevado a la mayoría de profesionales a contratar uno o varios seguros de responsabilidad civil para cubrir los posibles daños económicos que puedan derivar de su actuación profesional, al estilo del que se ofrece en condiciones favorables para los miembros de AEDAF en la web de la Asociación⁹.

8 Vid. YZQUIERDO TOLSADA, M., Prólogo a la obra de FRADES DE LA FUENTE, E., *La responsabilidad profesional frente a terceros por consejos negligentes*, Dykinson, Madrid, 1999, p. 14.

9 Hay ya pronunciamientos judiciales en los que se enjuicia la procedencia de la reclamación a la aseguradora del importe satisfecho por el cliente de la actora a la Agencia Tributaria, en relación con la póliza de seguro colectiva de responsabilidad que tenía el asesor y que era la concertada por la AEDAF el 24 de julio de 1997. Me refiero por ejemplo a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 19 de junio de 2009 (La Ley 128744/2009). La existencia de un seguro de responsabilidad civil conduce en ocasiones a que los perjudicados planteen demandas de responsabilidad civil extracontractual incluso en supuestos en los que exista una relación de naturaleza contractual con su asesor.

Dadas las características de este trabajo y teniendo en cuenta la amplitud de cuestiones conflictivas que plantea la responsabilidad civil, que es uno de los temas clásicos de la doctrina civilista patria y sobre el que existe abundantísima jurisprudencia, me voy a limitar a recordar que hay que diferenciar entre la responsabilidad civil contractual (artículos 1089 y siguientes del Código civil), que surge de las obligaciones que nacen de la ley, los contratos, los cuasicontratos y los actos y omisiones ilícitos o en los que intervenga cualquier género de culpa o negligencia y la responsabilidad civil extracontractual o aquiliana (artículo 1902 y siguientes del Código civil), que nace de las acciones u omisiones que causan daño a un tercero, con la concurrencia de culpa o negligencia, cuando entre dañante y perjudicado no medie una relación contractual previa o preexistiendo ésta, el daño sea por completo ajeno a dicha relación. En este segundo caso la obligación resarcitoria surge del genérico deber de no causar daño a otro (*alterum non laedere*) que es un principio general del Derecho que informa todo el ordenamiento jurídico y que está integrado en él¹⁰.

Para que exista responsabilidad civil contractual el Código civil y la jurisprudencia del Tribunal Supremo exigen la concurrencia de los siguientes requisitos: una acción u omisión que pueda ser calificada como ilícita o antijurídica; existencia de una transgresión de un deber de conducta impuesta en una obligación o un contrato; que la conducta del asesor sea culpable o negligente (las demandas de responsabilidad civil contra asesores fiscales se basan una actuación contraria a la diligencia exigible o a la *lex artis* de su actividad profesional); que exista un resultado dañoso y por último que entre la conducta y el daño se dé una relación de causa-efecto.

La responsabilidad civil extracontractual tiene como presupuesto una acción positiva (*facere*) o negativa u omisión (*non facere*) que ha producido un daño. Es doctrina reiterada del Tribunal Supremo que para reparar el cumplimiento de obligaciones derivadas de culpa extracontractual se requiere la justificación de la realidad y cuantía del daño recibido, la existencia de cualquier género de culpa o negligencia en el que lo produce (como criterio que permita imputar la responsabilidad al demandado) y una adecuada relación de causa efecto entre el comportamiento y el daño [puede verse, entre otras muchas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2000 (RJ 2000/1304) que a su vez cita como sentencia epítome la dictada por dicho Tribunal el 24 de diciembre de 1992 (RJ 1992, 10656)]¹¹.

10 Como explican con acierto L.DÍEZ-PICAZO y A.GULLÓN –*Sistema de Derecho Civil*, vol. II, Tomo 2, 10.ª edición, Tecnos, Madrid, 2012, p. 313–, la separación entre las obligaciones que nacen de la convención y las que tienen su origen en la culpa o negligencia civil no es más que de régimen jurídico, pues el fundamento último es el mismo; una acción y omisión culposa, aunque también dolosa, que daña a otro. Incluso el régimen jurídico de las primeras, concluyen, se aplica según reiterada doctrina jurisprudencial a las segundas de manera subsidiaria.

11 Respecto al requisito de la concurrencia del nexo causal o enlace preciso y directo entre la acción u omisión –causa– y el daño o perjuicio resultante –efecto– reproducimos a continuación lo que dice el Tribunal Supremo en su Fundamento de Derecho Primero, dada su relevancia a la hora de verificar la posible responsabilidad extracontractual del asesor fiscal: “(...) la doctrina jurisprudencial vienen aplicando el principio de causalidad adecuada, que exige, para observar la culpa del agente, que el resultado sea una consecuencia natural, adecuada y suficiente de la determinación de la voluntad; debiendo entenderse por consecuencia natural, aquella propicia, entre el acto inicial y el resultado dañoso, una relación de necesidad, conforme a los conocimientos normalmente aceptados; y debiendo valorarse en cada caso concreto, si el actor antecedente que se presenta como causa, tiene virtualidad suficiente para que del mismo se derive, como consecuencia necesaria, el efecto lesivo producido, no siendo suficiente las simples conjeturas, o la existencia de datos fácticos, que por una mera coincidencia, induzcan a pensar en una posible interrelación de esos acontecimientos, sino que es necesaria la existencia de una prueba terminante relativa al nexo entre la conducta del agente y la producción del daño, de tal forma que haga patente la culpabilidad que obliga a repararlo. Y esta necesidad de una cumplida justificación, no puede quedar desvirtuada por una posible aplicación de la teoría del riesgo o la inversión de la carga de la prueba, aplicables en la interpretación de los artículos 1902 y 1903 del Código Civil, pues «el cómo y el porqué se produjo el accidente», constituyen elementos indispensables en el examen de la causa eficiente del evento dañoso.”

La existencia de estos dos tipos de responsabilidad puede producir –como bien explica ROCA TRÍAS– un complicado problema por la tendencia que se observa a reclamar conjuntamente daños que son efecto propio del incumplimiento contractual con otros que lo serían de una culpa extracontractual, seguramente como consecuencia del distinto plazo de prescripción de ambas acciones y de las posibilidades de aseguramiento de una y otro¹².

Y es que el régimen jurídico al que están sometidas ambas modalidades de responsabilidad es diferente tanto en lo que se refiere a los aspectos o efectos sustantivos como a los procesales¹³. Así, desde el punto de vista de los efectos sustantivos existen diferencias respecto al criterio de imputación ya que se produce una distinta consideración de la culpa y el dolo en ambos casos. Mientras que en la responsabilidad civil contractual se establece un distinto alcance del incumplimiento según haya procedido del dolo o la culpa del incumplidor, en la extracontractual la culpa o la negligencia sólo se tienen en cuenta para determinar si nace o no la obligación de indemnizar, pero no tienen ninguna eficacia para fijar el alcance de la indemnización. También es diferente por ejemplo el plazo de prescripción para el ejercicio de cualquier acción de reclamación de daños, pues mientras dicho plazo en el caso de la acción de reclamación por incumplimiento de un contrato es de quince años (artículo 1964 del Código civil), el de la reclamación de daños extracontractuales es tan sólo de uno (artículo 1968.2 del Código civil). Igualmente se aprecian diferencias en materia de convenciones entre las partes dirigidas a modificar el régimen de la responsabilidad, pues mientras que son aceptables en el caso de la responsabilidad civil contractual de acuerdo con el artículo 1102 del Código Civil, en lo que se refiere a la acción de responsabilidad por culpa (pero no en la derivada de dolo), no caben en principio en las acciones para demandar por responsabilidad extracontractual antes de que se produzca el daño.

Respecto a los efectos procesales me gustaría destacar las importantes diferencias que existen en materia de carga de la prueba, pues mientras que en la responsabilidad civil contractual corresponde la prueba de la concurrencia de los requisitos exigidos al cliente que se siente perjudicado (*incumbit probatio qui dicit, non qui negat*) en la responsabilidad extracontractual se produce la inversión de la carga de la prueba según la ya clásica doctrina del Tribunal Supremo y en nuestro caso sería el asesor el que tendría probar que su comportamiento se ha ajustado a la diligencia exigida por la *lex artis ad hoc*.

Para que pueda apreciarse responsabilidad civil contractual por culpa (artículo 1101 del Código civil) es preciso que concurra la previa existencia de una relación contractual entre asesor fiscal y cliente, 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 en el demandante

12 Véase la obra de ROCA TRÍAS, E., *Derecho de Daños. Textos y materiales*, Tirant lo Blanch, 5.ª ed., Valencia, 2007, pp. 37 y ss.

13 Sobre las diferencias de régimen jurídico entre ambas véase el completo trabajo de MIQUEL GONZÁLEZ, J.M., "La responsabilidad contractual y extracontractual: distinción y consecuencias", en *Cuadernos de Derecho Judicial*, CGPJ, Madrid, 1993. Igualmente puede consultarse en esta materia la obra colectiva coordinada por REGLERO CAMPOS, F., *Lecciones de responsabilidad civil*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, pp. 43 y ss.

Es posible la concurrencia de la responsabilidad civil contractual y extracontractual y este es un tema que ha generado un intenso debate en la doctrina civilista patria¹⁴. En principio existirá concurrencia de responsabilidades cuando al mismo tiempo concurran en el hecho causante los caracteres de una infracción contractual y de una violación del deber de no causar daño a otro. El problema práctico que se plantea es si existe un concurso de acciones o un concurso de normas. En el primer caso el titular tiene la posibilidad de optar entre una u otra, pero una vez elegida no puede cambiarla, mientras que en el segundo el mismo supuesto de hecho podrá ser subsumido en una u otra, existirá una única acción y será el juez el que en aplicación del principio *iura novit curia* deberá seleccionar.

Podemos distinguir hasta tres corrientes doctrinales en relación con la concurrencia de responsabilidad civil contractual y extracontractual. Hay un primer grupo de autores que defienden la *teoría de la absorción* que considera que ambos tipos de responsabilidad son incompatibles y por tanto no existe dicha concurrencia; para sus defensores existiendo un contrato no es posible que se produzca responsabilidad extracontractual pues el contrato tiene fuerza absorbente. Junto a ellos hay una segunda corriente doctrinal que propugna la llamada *teoría de la opción*, considerando que la responsabilidad contractual y la aquiliana son diferentes pero no incompatibles y que la segunda puede aplicarse entre los propios contratantes correspondiendo al demandante la opción por una u otra vía en el momento de plantear su demanda. Y finalmente hay una tercera corriente doctrinal que mantiene la *teoría del concurso de normas*, que es la acogida por el Tribunal Supremo, conforme a la cual no hay pretensiones independientes y distintas entre sí sino que estamos ante una única pretensión, el resarcimiento de la víctima y que basta con plantear los hechos y dejar que sea el juzgador el que aplique la normativa que estime pertinente, al amparo de los principios *iura novit curia* y *da mihi factum, dabo tibi us*¹⁵.

La moderna doctrina civilista viene invocando la inconveniencia de la distinción entre responsabilidad civil contractual y extracontractual, apoyándose para ello en la doctrina jurisprudencial acuñada en la segunda mitad de la década de los 90 por el Tribunal Supremo de la llamada yuxtaposición de responsabilidades o más modernamente denominada doctrina de la *unidad de la culpa civil* (doctrina consagrada recientemente en las Sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2012 (recurso núm. 72/2010, La Ley 151054/2012, y de 11 de abril de 2011, recurso núm. 1731/2006, La Ley 44721/2011 y RJ 2011\3447)¹⁶ en virtud de la cual se concede al perjudicado, en casos fronterizos, un derecho de opción para poder acudir a la vía contractual o a la extracontractual o incluso para someter los hechos al juez para que sea

14 Sobre el concurso de la responsabilidad contractual y extracontractual y las diversas tesis defendidas por la doctrina véase la obra precitada de DÍEZ-PICAZO, L., y GULLÓN, A., –“Sistema de...”, *op. cit.*, pp. 318 y ss., y varios trabajos de PANTALEÓN PRIETO, F., en *Cuadernos Civitas de Jurisprudencia Civil*, núm. 4 (enero-marzo 1984), p. 1257; núm 5 (abril-agosto 1984), p. 1645 y núm. 6 (septiembre-diciembre 1984), p. 1869, así como su comentario al artículo 1902 del Código Civil en la obra colectiva *Comentarios al Código civil*, Tomo II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.

15 Esta doctrina también es acogida por nuestro Tribunal Constitucional que viene reiterando que “los Tribunales no tienen ni necesidad ni obligación de ajustarse, en los razonamientos jurídicos que les sirven para motivar sus fallos, a las alegaciones de derecho de las partes, y pueden basar sus decisiones en fundamentos jurídicos distintos, pues a ello les autoriza la regla del aforismo *iura novit curia*” (SSTC 111/1991, de 20 de mayo; 59/1992, de 23 de abril y 112/1994, de 11 de abril, entre otras muchas).

16 Sobre el alcance de esta doctrina ver, por todos, la clásica obra de SANTOS BRIZ, J., *La responsabilidad civil*, Editorial Montecorvo, Madrid, 2001, pp. 37 y ss. Una extraordinaria síntesis de los pronunciamientos más destacados del Tribunal Supremo en los que se invoca la doctrina de la unidad de la culpa civil puede encontrarse en el trabajo de ÁNGEL YAGÜEZ, R. De, “La responsabilidad civil. Cuestiones previas de delimitación”, incluida en la obra colectiva coordinada por SIERRA GIL DE LA CUESTA, I., *Tratado de responsabilidad civil*, Tomo I, Bosch, 2008. pp. 323 y ss.

éste quien determine el derecho aplicable al caso, en aplicación de los principios antes citados y todo ello en favor de la víctima y para el logro de un resarcimiento del daño lo más completo posible¹⁷.

3.2. Análisis de la responsabilidad civil de los asesores fiscales a través de la jurisprudencia

Es tal en ocasiones el grado de permeabilidad entre ambos tipos de responsabilidad y tan difusa a veces la frontera entre ellas en la materia que nos ocupa que en algunas demandas de responsabilidad civil contra asesores fiscales se ha pedido al mismo tiempo responsabilidad civil contractual y extracontractual. Esto es lo que pasó en el asunto enjuiciado por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 28 de abril de 2003 (La Ley 2554/2003, recurso núm. 964/2000 o AC 2003\906), que resolviendo la demanda planteada contra un gabinete de asesores fiscales razona del siguiente modo en su Fundamento Jurídico Tercero para concluir que sólo concurría responsabilidad contractual:

17 Aunque he citado en texto exclusivamente dos Sentencias de los dos últimos años quiero insistir en que esta doctrina del Tribunal Supremo ya es clásica. Su contenido está expuesto de forma resumida en el Fundamento de Derecho Primero de la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 1999 (RJ 1999\2660), donde se puede leer lo siguiente: "Como dice la Sentencia de esta Sala, de fecha 18 de febrero de 1997 (RJ 1997\1240), conocidas son, las dificultades (reconocidas doctrinalmente) de la delimitación del campo propio de la responsabilidad civil por culpa extracontractual y culpa contractual, dificultades que, en muchas ocasiones -como ocurre en el presente caso- tienen por causa que el mismo hecho dañoso configura tanto un supuesto normativo como otro lo que determina, en términos procesales, un concurso de normas coincidentes en una misma pretensión, fijada en lo sustancial por la unidad de los acontecimientos históricos que justifican el «petitum» indemnizatorio. Con excepciones, la doctrina civilista actual sostiene que sería erróneo considerar que si el perjudicado ha fundamentado su demanda de indemnización sólo en normas de responsabilidad extracontractual o sólo en normas de responsabilidad contractual, el órgano jurisdiccional incurre en incongruencia por cambio de la causa de pedir si funda la decisión en normas de culpa distintas de las invocadas(...) La jurisprudencia de esta Sala se ha decantado en esta línea, conforme al concepto de unidad de culpa. Sostiene, en efecto, la Sentencia de esta Sala de 1 de febrero de 1994 (RJ 1994\854) que debe reconocerse como aplicable el principio inspirador de la jurisprudencia acerca de la llamada «unidad de la culpa civil» (Sentencias de 24 de marzo y de 23 de diciembre de 1952 [RJ 1952\1209 y RJ 1952\2673], entre otras) que en los «supuestos de concurrencia de acciones de resarcimiento originadas en contrato y a la vez en un acto ilícito extracontractual» señalan como «doctrina comúnmente admitida que el perjudicado puede optar entre una u otra acción cuando el hecho causante del daño sea al mismo tiempo incumplimiento de una obligación contractual y violación del deber general de no causar daño a otro», junto con los límites estrictos a que se ciñe la responsabilidad contractual en casos de coexistencia o conjunción con responsabilidad aquiliana, de manera «que no es bastante que haya un contrato entre partes para que la responsabilidad contractual opere necesariamente con exclusión de la aquiliana sino que se requiere para que ello suceda la realización de un hecho dentro de la rigurosa órbita de lo pactado y como desarrollo del contenido negocial (Sentencia de 9 de marzo de 1983 [RJ 1983\1463], entre otras muchas)», criterios jurisprudenciales que gozan de manifestada continuidad en cuanto a la referida «unidad conceptual» (Sentencias de 20 de diciembre de 1991 [RJ 1991\9468]) que admite concurrencia de culpas por los mismos hechos (Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 1993 [RJ 1993\1457])» o «yuxtaposición de las responsabilidades contractuales y extracontractuales que dan lugar a acciones que pueden ejercitarse alternativa o subsidiariamente u optando por una u otra e incluso proporcionando los hechos al juzgador para que éste aplique las normas de concurso de ambas responsabilidades que más se acomoden a ellos, todo en favor de la víctima y para el logro de un resarcimiento del daño lo más completo posible» (Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 1993 [RJ 1993\771]). Y más adelante añade: proyectado al caso el principio inspirador señalado y los criterios jurisprudenciales enunciados puede decirse que amparada una determinada pretensión procesal en unos hechos constitutivos de la «causa petendi» en términos tales que admitan, sea por concurso ideal de normas, sea por concurso real, calificación jurídica por culpa, bien contractual, bien extracontractual o ambas conjuntamente salvado -por iguales hechos y sujetos concurrentes-, el carácter único de la indemnización no puede absolverse de la demanda con fundamento en la equivocada o errónea elección de la norma de aplicación aducida sobre la culpa, pues se entiende que tal materia jurídica pertenece al campo del «iura novit curia» y no cabe eludir por razón de la errónea o incompleta elección de la norma el conocimiento del fondo, de manera que el cambio del punto de vista jurídico en cuestiones de esta naturaleza no supone una mutación del objeto litigioso. O dicho con otras palabras, no cabe excusar el pronunciamiento de fondo en materia de culpa civil si la petición se concreta en un resarcimiento aunque el fundamento jurídico aplicable a los hechos sea la responsabilidad contractual, en vez de la extracontractual o viceversa ».

A la hora de analizar el comportamiento de los profesionales en muchas ocasiones los Tribunales de Justicia han tenido en cuenta la complejidad del sistema tributario. En este sentido, la dificultad que conlleva su interpretación para el asesor ha servido como argumento en el que basarse para concluir que no concurría culpa y por tanto debía rechazarse la demanda de responsabilidad civil planteada contra dicho profesional

“Entrando en el fondo de la acción de responsabilidad ejercitada, es preciso comenzar determinando si se está en el ámbito de la responsabilidad contractual, de la extracontractual, o bien de ambas, como se pretende por la parte actora, que ha invocado y ejercitado todas ellas. Pese a ello debe decirse que de los hechos con los que se fundan esas acciones se deriva que el daño que se reclama se produjo como consecuencia del defectuoso cumplimiento de un contrato de asesoramiento fiscal, por lo que no parece razonable que para su resarcimiento existan otras acciones que las que nacen del propio contrato.

No se está, por consiguiente, ante un supuesto dudoso en el que sea posible acudir a los instrumentos que la jurisprudencia ha ideado para resolver los conflictos que suscita

la concurrencia de la responsabilidad extracontractual con la contractual. Se está en el estricto ámbito de la responsabilidad contractual, como se deriva de la fundamentación de la propia demanda, en la que constantemente se hace referencia al contrato de prestación de servicios existente entre las partes.

Esa circunstancia, que se esté en el ámbito de la *responsabilidad ex contractu* regulada en el art. 1101 del Código Civil, no descarta completamente que también sea admisible una acción de responsabilidad fundada en culpa extracontractual. En la jurisprudencia no faltan supuestos en los que se ha admitido esa dualidad de responsabilidades, particularmente cuando se demanda a una pluralidad de sujetos. Pero, para que sea admisible esa dualidad, resulta necesario que los hechos a los que se anuda la responsabilidad extracontractual sean ajenos a la propia relación contractual, lo que no ocurre en el caso enjuiciado.

La acción dirigida contra el Sr. R. por el incorrecto asesoramiento no se puede fundar en la culpa extracontractual cuando su intervención como administrador de la sociedad o como simple auxiliar de ella se llevó a cabo dentro de la estricta órbita contractual.”

De todos modos, nuestros Tribunales de justicia han llegado a considerar procedente la aplicación de la responsabilidad civil extracontractual aun cuando el daño proceda de una relación contractual, si al mismo tiempo supone una infracción del deber de no dañar al otro, añadiendo a este respecto el Tribunal Supremo por ejemplo en su Sentencia de 14 de mayo de 1999 (Sentencia núm. 431/1999, RJ 1999\3106) que si el profesional cuenta con un seguro de responsabilidad civil el perjudicado fundamentará su pretensión indemnizatoria en el artículo 1902 del Código civil. La diferencia entre aplicar uno u otro tipo de responsabilidad civil radica en la cuantía indemnizatoria por el límite aplicado por el artículo 1107 del Código civil para el deudor de buena fe.

En la práctica la posible responsabilidad civil del profesional dedicado al asesoramiento fiscal puede reconducirse tanto al ámbito de la responsabilidad civil contractual, lo que sucederá cuando el profesional se encuentre ligado al cliente mediante un contrato de arrendamiento de servicios (*locatio operarum*) o al de la responsabilidad extracontractual o aquiliana. De todos modos, como bien advierte SÁNCHEZ PEDROCHE, en la mayoría de los casos que puedan presentarse se van a aplicar las reglas de la responsabilidad civil contractual pues incluso en los supuestos en que no exista una relación contractual entre el asesor fiscal y el cliente la responsabilidad que pudiera surgir “se encuentra más cerca de la infracción de los artículos 1.101 y siguientes del Código Civil que de la vulneración del *neminem laedere* consagrado en el artículo 1.902 (...), precepto pensado para aquellas hipótesis en que víctima y dañante entran en contacto a través del hecho dañoso, pero no antes”¹⁸.

Aquellos asesores fiscales que sean abogados quedarán sujetos al régimen previsto en el Estatuto General de la Abogacía Española, aprobado por Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, cuyo artículo 78.2 – manteniendo prácticamente la misma redacción que el artículo 43 del Estatuto General de la Abogacía de 24 de julio de 1982– dispone: “Los abogados en su ejercicio profesional, están sujetos a responsabilidad civil cuando por dolo o negligencia dañen los intereses cuya defensa les hubiere sido confiada, responsabilidad que será exigible conforme a la legislación ordinaria ante los Tribunales de Justicia, pudiendo establecerse legalmente su aseguramiento obligatorio.”¹⁹

Como ha quedado expuesto, para que pueda apreciarse responsabilidad civil contractual por culpa (artículo 1101 del Código civil) es preciso que concurra la previa existencia de una relación contractual entre asesor fiscal y cliente, 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 en el demandante. Así lo ha puesto de relieve el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 10 de octubre de 1990 (RJ 1990\7592) y 4 de marzo de 1995 (RJ 1995\3132), citadas a su vez por múltiples Sentencias de Audiencias Provinciales. Conforme a esta doctrina jurisprudencial “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 un asesoramiento y asistencia técnica para resolver asuntos fiscales siempre delicados por afectar al patrimonio personal del cliente”, añadiendo que el deber de prestación del servicio “conlleva igualmente el deber de fidelidad propia de la relación contractual (artículo 1258 del Código Civil) y exige la ejecución óptima del servicio contratado, al suponerse la adecuada preparación profesional y el cumplimiento correcto”. En base a todo ello estas Sentencias concluyen lo siguiente: “La diligencia en la prestación del servicio al profesional es mayor que la genérica a que refiere el Código Civil sentada en el buen padre de familia, por los cánones profesionales recogidos en las normas de deontología profesional. Por consiguiente, si no se ejecuta o se hace incorrectamente el

18 Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., “Responsabilidad penal, civil y administrativa...”, *op. cit.*, p. 553. Más reciente de este mismo autor véase su trabajo “La responsabilidad civil del asesor fiscal”, incluido en MONTERROSO CASADO, E.; SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., y PAREDES SERRANO, C.I., *La responsabilidad civil profesional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2011, pp. 85-110.

19 Como bien explica SANTOS BRIZ, J., “La responsabilidad...”, *op. cit.*, pp. 238 y ss., es lógico que “en cuanto al cliente, vinculado al profesional por un contrato expreso o tácito de asistencia y defensa técnico-jurídica (comúnmente calificado de contrato de arrendamiento de servicios) estamos ante una responsabilidad derivada del incumplimiento defectuoso de un contrato, con independencia de si la actuación del Abogado ha conseguido o no resoluciones o resultados favorables al cliente”. Si está exento de dolo o culpa, concluye este autor, “el resultado desfavorable para el cliente de su gestión profesional no genera responsabilidad civil (...)” En cambio, concluye, “frente a tercero su responsabilidad será extracontractual, ya que con éste ningún contrato concertó previamente (...)”.

servicio contratado, surge la responsabilidad del asesor fiscal en cuanto haya actuado sin la diligencia exigible u omitida ésta, genera unos perjuicios con su consiguiente obligación resarcitoria, por aplicación del artículo 1101 del Código Civil. 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 fiscal interviniente, sin que se dude que, a tenor del principio general del art. 217 LEC, dentro de esta responsabilidad contractual será el actor o reclamante del daño, esto es, el cliente, el que deba probar los presupuestos de la responsabilidad del asesor fiscal, el cual “*ab initio*”, goza de la presunción de diligencia en su actuación profesional.”²⁰

Se podrá exigir responsabilidad civil a un asesor fiscal cuando su actuación no sea conforme con el conjunto de prescripciones que marcan las pautas del ejercicio de su profesión, es decir, los relativos a su *lex artis*.²¹ En ningún sitio se define cuál es el nivel de diligencia que debe presidir la conducta de los profesionales del asesoramiento tributario, ni tampoco hay parámetros que sirvan para comparar si una actuación concreta ha sido diligente o negligente. Pero si acudimos a la abundantísima jurisprudencia existente en materia de responsabilidad civil de los asesores fiscales sí que podemos extraer que constituye la *lex artis* del asesor fiscal el deber de informar a su cliente, asesorarlo, orientarlo y defenderlo en los aspectos tributarios, cualquiera que sea el resultado que se produzca, debiendo emplear en ello a falta de pacto expreso no sólo la diligencia que correspondería a un buen padre de familia sino además

20 Esta doctrina jurisprudencial es invocada en otros muchos pronunciamientos, pudiendo citarse sin ánimo de exhaustividad entre los más recientes los siguientes: Sentencias de la Audiencia Provincial de Jaén de 10 de noviembre de 2008 y 6 de julio de 2012 (La Ley 248434/2008 y La Ley 188706/2012), Sentencias de la Audiencia Provincial de Les Illes Balears de 18 de enero de 2010 (La Ley 12993/2010 y 7 de febrero de 2009, citada por la anterior), Sentencia de la Audiencia Provincial de Girona de 15 de junio de 2012 (La Ley 110515/2012, recurso núm. 203/2012) y Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 6 de marzo de 2012 (La Ley 102125/2012, recurso núm. 821/2011). Este última utiliza esta doctrina por ejemplo para desestimar la apelación planteada contra una Sentencia del Juzgado de Primera Instancia 5 de Figueras de 11 de enero de 2012. En concreto la parte apelante alegaba en su demanda un cumplimiento defectuoso de los servicios prestados por el demandado que provocó la intervención de la Agencia Tributaria, respecto a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los años 2006 y 2007 y la comprobación del Impuesto sobre el Valor añadido desde el primer trimestre del año 2006 hasta el cuarto trimestre de 2008, imputando al demandado la realización defectuosa de las liquidaciones y las declaraciones referidas a aquellos impuestos y periodos. Esta Sentencia rechazó la responsabilidad contractual del demandado pretendida por la actora, negando que el daño patrimonial sufrido por aquella, trajera causa de negligencia imputable a éste habida cuenta de la testifical, documental e interrogatorio de partes. En dicha Sentencia se declaró probado que el demandado realizaba su gestión a través de la documentación entregada por la actora que era quien la confeccionaba. Según el Tribunal si no se entregaba “toda la documentación al demandado, mal podía éste apercibirse de las irregularidades contables posteriormente detectadas”.

21 Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., Responsabilidad penal, civil y administrativa..., *op. cit.*, pp.557-558, quien señala que “al tratarse de una profesión ayuna de toda regulación, carecemos de una referencia objetiva o precisa de la *lex artis ad hoc* correspondiente y no podemos inferirlo más que a través del acervo o genere general de las profesiones que cubren el espectro en el que se mueve buena parte de la actividad del profesional, es decir, que no existe un código deontológico único y específico para la profesión de asesor fiscal, sino que sirven como marcos de referencia los códigos deontológicos de abogados, economistas y titulados mercantiles”, concluyendo este autor que asistimos así “a una verdadera heterogeneidad en la posible *lex artis* a aplicar y en la distinta responsabilidad que puede exigirse en cada caso, lo que no constituye más que un aspecto más de los muchos que se derivan de la carencia de una regulación normativa de la actividad”.

la que le corresponde como profesional experto en materia tributaria²². Sobre la diligencia exigible al asesor fiscal se ha pronunciado a mi juicio con acierto la Sentencia de la Audiencia Provincial de Les Illes Balears de 7 de marzo de 2012 (recurso núm. 607/2011, La Ley 26613/2012) a propósito de la demanda que planteó un contribuyente contra una conocida asesoría fiscal por prestación negligente y defectuosa de los servicios de asesoría por no notificarle en el domicilio pertinente el documento de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas relativo a una compraventa de un inmueble en el Municipio de Manacor. En su Fundamento Jurídico Décimo se puede leer al respecto:

“La diligencia se define como un modelo de conducta, de acuerdo con la relación entablada entre las partes podemos hacer alusión al modelo concreto de conducta del profesional *“spondet peritiam artis e imperitia culpa enumerantur”*, es decir, al prestatario de un arrendamiento de servicios no se le exigirá la diligencia media del buen padre de familia, artículo 1104 Código Civil, sino que se le exige un plus de diligencia por lo que responderá de su pericia en el arte u oficio, asimilándose la impericia a la culpa. La notificación de la diligencia de embargo de bienes inmuebles de 30 de enero de 2008 era evitable, por los demandados se omitieron diligencias que de practicarse habrían tenido como resultado la no producción de dicha notificación de embargo, de tal modo que hay un vínculo de causalidad entre la conducta de los demandados y el resultado dañoso ocasionado por la falta de diligencia exigible.”

A la hora de analizar el comportamiento de los profesionales en muchas ocasiones los Tribunales de Justicia han tenido en cuenta la complejidad del sistema tributario. En este sentido, la dificultad que conlleva su interpretación para el asesor ha servido como argumento en el que basarse para concluir que no concurría culpa y por tanto debía rechazarse la demanda de responsabilidad civil planteada contra dicho profesional. Esto es lo que ocurrió por ejemplo en el asunto enjuiciado por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 23 de abril de 1998 (Sentencia núm. 342/1998, AC 1998\488) que exculpó de negligencia a la asesora al existir una ambigua norma reglamentaria que apoyaba la opción por la que ésta se decantó en favor de su cliente, opción ésta que además coincidía según el Tribunal con la opinión recogida en

22 Vid. Sentencia de la Audiencia Provincial de Lleida de 17 de septiembre de 2012 (La Ley 158022/2012, recurso núm. 14/2012) que respecto a la diligencia exigible al asesor fiscal concluye con acierto lo siguiente: “(...) dentro de sus tareas de asesoramiento o consultoría se halla su obligación de orientación al cliente sobre la oportunidad fiscal en la adopción de decisiones de tipo económico, atendiendo a los beneficios y ventajas fiscales que ofrecen las normas en vigor, con indicación de sus derechos y obligaciones para con la Administración tributaria, advirtiéndole y previniéndole también de la comisión de infracciones susceptibles de sanción tributaria. Ciertamente que el asesor fiscal y su cliente se hallan vinculados por una relación de naturaleza contractual, en virtud de la cual aquél se obliga a desarrollar una actividad profesional de prestación de servicios, que es encuadrable en la figura civil del contrato de arrendamiento de servicios, y así, y dentro de ese ámbito, la responsabilidad del profesional nace derivada de una conducta no acorde con los principios reguladores de su estatus, que no son sino los relativos a los saberes y conocimientos científicos adquiridos, la experiencia o pericia del trabajo, amén de la diligencia proyectada sobre dicha actividad. No debe olvidarse que el asesor fiscal con sus consejos puede incitar, instar incluso decisivamente, causar o colaborar, en la comisión de una infracción tributaria por parte de su cliente. Si así fuere el asesor fiscal no puede quedar eximido de responsabilidad ante aquel, exceptuándose los supuestos en que demuestre claramente que ha salvado su responsabilidad con una información completa al respecto, por lo que, en principio, y a falta de esa acreditación debe responder de los ilícitos tributarios cometidos y de las sanciones impuestas a aquel. En definitiva, será al asesor al que corresponda acreditar que la infracción tributaria cometida en la elaboración de la declaración, está realizada con el pleno conocimiento, aquiescencia y sabedor su cliente de todas y cada una de las consecuencias que puede comportar, cosa que aquí no sucede”.

un dictamen pericial que se presentó realizado por un Catedrático de Derecho Financiero y Tributario ²³. Este mismo Tribunal en su Sentencia de 3 de marzo de 2003 (AC 2003\1307) terminó absolviendo a los codemandados al entender que el criterio interpretativo de la norma tributaria mantenido por éstos no podía tacharse de “descabellado” y porque además la obligación de asesoramiento fiscal lo es de medios y no de resultado, cuestión sobre la que luego volveré²⁴. En esta línea también cabe citar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas de Gran Canaria de 20 de mayo de 1997 (Sentencia núm. 141/1997, AC 1997\1218) que negó la negligencia profesional del asesor apoyándose en que éste había realizado una “interpretación razonable” de la norma al considerar la venta de acciones como renta empresarial.

También hay Tribunales que han llegado a la conclusión contraria y han terminado condenando al asesor pese a los continuos cambios legislativos, o a las dificultades interpretativas que comporta la normativa tributaria, como ocurrió en el asunto resuelto por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Audiencia Provincial de Alicante de 24 de febrero de 1999 (AC 1999\408) .

23 Esta Sentencia se refiere a las dificultades para apreciar o no negligencia en su Fundamento de Derecho Segundo en los siguientes términos: “ (...) el profesional contratado, ante la pretensión perseguida por quien requiere de sus servicios, tiene que desplegar un asesoramiento y plasmarlo en actuaciones que se han de atemperar a los dictados legales, líneas jurisprudenciales e incluso estado de la doctrina científica, pues no podemos olvidar que nos movemos en una ciencia que no ostenta el adjetivo de exacta y donde la complejidad muchas veces nace tanto de la insuficiencia normativa, o de la oscuridad o confusión de los Textos Legales, así como de las prolijas, modificaciones legislativas, que requieren en innumerables ocasiones una labor interpretativa por los profesionales del derecho, acertada o no, sin que por ello en este último caso signifique la aparición de culpa del Abogado asesor. En todo caso es exigible que tal actuación de encauzamiento de la pretensión del cliente se efectúe y sostenga con rigor y fundamento, pues cuando se obvian y prescinden de tales pautas, dan lugar a comportamientos graves y palmarios significativos de tal negligencia. En el caso enjuiciado, la decisión de la demandada de optar para el actor en sus declaraciones fiscales por un sistema contributivo para su situación empresarial, no se revela negligente, manteniendo la Sala el criterio así establecido motivadamente en la sentencia apelada, dada la claridad y rotundidad de la pericia llevada a cabo por Abogado especialista en materia fiscal a la sazón, Catedrático de Derecho financiero y Tributario que dictamina la viabilidad en la forma declarativa adoptada en el caso sometido a su reconocimiento. De tal dictamen se colige, que la actividad empresarial correspondiente al epígrafe del actor, hasta final del ejercicio de 1992, al no tener sustantividad propia como tal en el Impuesto de Actividades Económicas, podía tributar bien por la estimación directa o la estimación objetiva por coeficientes. La demandada optó por esta segunda clase, entendiendo que la irrupción de la Orden Ministerial 3 febrero 1993, no modificó para dicho ejercicio ese régimen alternativo, interpretación normativa basada en la propia regulación legal superior a dicha norma, dictaminado igualmente por la prueba pericial y firmado por los testigos, asesores fiscales propuestos por la interpelada. En consecuencia la decisión asesora de la Abogada señora V., no puede reputarse aventurada o descabellada, sino que trae su apoyo en la exégesis de esa norma inferior (...)”

24 Insiste en este fallo la Audiencia de Valencia en la necesidad del actor de probar la actuación negligente del asesor fiscal y añade: “Es más, en los casos de prestación de servicios profesionales de asesoramiento fiscal, no es común, como pretende el apelante, que se acojan a pies juntillas, a la opinión del asesor, sin señalar conjuntamente las diferentes opciones y riesgos de cada una, para –al final– ser el cliente, con todo ello, quien opte por la posición que la parezca más conveniente. Pero, además, en el presente caso, no nos situamos frente a un particular ajeno a relaciones de negocio y, por lo tanto, carente de todo conocimiento de las repercusiones jurídico-fiscales de sus actuaciones económicas, sino que nos encontramos con una sociedad mercantil cuyo objeto social es la actividad inmobiliaria en general, constituida en 1990, que en el ejercicio 1992 obtiene la exención por reinversión, a la que hemos hecho referencia, y que en el año 1994 constituyen la sociedad Esportiu Ximo, SL, a la que realizan la aportación no dineraria de los inmuebles afectos a la exención. En este sentido, no puede concluirse que el apelante fuera persona ajena a toda decisión sobre sus acciones sociales, jurídicas y económicas y que estuviera completamente al margen de los riesgos que suponía sus actuaciones. De otra parte, el recurso planteado en el TEA, fue estimado en parte, lo que tampoco permite concluir que nos encontraremos frente a un asesoramiento profesional carente de toda lógica jurídica, puramente arbitrario, o que suponga un total desconocimiento ni que conlleve un alto riesgo próximo a la irresponsabilidad. En definitiva, el apelante no ha logrado probar que la actuación del asesor estuviera al margen de su propia consciente decisión, que resultara negligente, arbitraria o de inexcusable error, por lo que no puede prosperar su recurso, a la par de no haberse agotado las posibilidades que la Ley le otorga en defensa de lo que considere su derecho.”

Con el fin de que se conozca el estado actual de la cuestión voy a continuación a efectuar un repaso por la jurisprudencia prestando especial atención a la más reciente para comentar casos en los que se ha apreciado por los Tribunales que concurría negligencia en la actuación del asesor y se ha admitido la acción indemnizatoria de responsabilidad civil planteada por el cliente.

3.2.1. Error de calificación o interpretación de la normativa tributaria

Hay un primer bloque de pronunciamientos en los que se ha concluido declarando que concurría negligencia del asesor fiscal porque éste había realizado una calificación o interpretación errónea de la norma tributaria. Este es un argumento que ha servido para que se estimen muchas demandas de responsabilidad civil planteadas contra los asesores fiscales por haber realizado éstos una calificación o interpretación errónea de la norma tributaria. Así ocurrió por ejemplo en el asunto resuelto por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 28 de abril de 2003 (AC 2003\906), antes citada, donde la negligencia de una entidad dedicada a la asesoría fiscal se tradujo en que el modo de tributación elegido por ella hizo tributar a la sociedad demandante de acuerdo con el régimen de transparencia fiscal, sin advertir que dicha sociedad no podía someterse al mismo por no cumplir los requisitos legalmente establecidos, ya que de su accionariado formaba parte una persona jurídica. Otro tanto ocurrió con la Sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante de 24 de febrero de 1999 (AC 1999\408). En este caso el error del asesor consistió en declarar determinados rendimientos de la actividad profesional del demandante como promotor de viviendas resultados de la venta de unas viviendas construidas del solar de su propiedad como incremento patrimonial en lugar de como rendimientos de actividad profesional y en la no inclusión en la autoliquidación del IVA, como autoconsumo, de una vivienda que se reservó para su propio uso. A juicio de la Sala ello supone una incorrecta aplicación de la normativa tributaria y es un error de la suficiente entidad como para dar lugar a responsabilidad, razonando que ello es así “independientemente de la complejidad de la legislación fiscal y las diferentes interpretaciones que de la misma pudieran hacerse”.

Hay que hacer notar que para que se estime la responsabilidad civil del asesor fiscal no basta con cualquier error. La jurisprudencia parece admitir que en una profesión tan compleja como ésta no existe negligencia si el asesor desempeña su labor realizando una interpretación razonable de la norma. Para que concurra responsabilidad civil debe tratarse de un error inexcusable.

La responsabilidad del asesor se ha declarado igualmente cuando éste firmó actas de conformidad que luego recurrió generando sanciones al cliente, que es lo que ocurrió en el asunto enjuiciado por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga de 2 de marzo de 1999 (Sentencia núm. 152/1999, AC 1999\587) o firmó las actas y no las recurrió. Como ejemplo de esta forma de actuar del asesor puedo citar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Baleares de 18 de enero de 2010 (recurso núm. 426/2009, La Ley 12993/2010). En esta última se declaró la responsabilidad del asesor porque había deducido el 100% del importe de un Land Rover en el IRPF como gasto profesional, en lugar de considerarlo como bien de inversión y amortizarlo únicamente en un 24% de su valor.

Hay por fin también otros supuestos en los que se ha declarado la responsabilidad del asesor por haber aplicado incorrectamente deducciones o desgravaciones fiscales. Así sucedió por ejemplo en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas de 20 de mayo de 1997 (Sentencia núm. 141/1997, AC 1997\1218), donde el asesor había aplicado una desgravación irregular en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas por dotación en un Fondo de Reserva de Inversión de los rendimientos obtenidos en la venta de acciones, desgravación no aceptada por la Administración tributaria, al considerar que el dinero obtenido por la venta de los títulos no era un rendimiento empresarial y por lo tanto no cabía su aportación al fondo de inversión. También se enjuició un supuesto de deducción aplicado indebidamente en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 14 de diciembre de 2000 (JUR 2001\79488). Concretamente se trataba de la deducción por compra o mejora de la vivienda que se realizó con el asesoramiento fiscal del demandando y que fue rechazada por la AEAT y que no debió practicarse por no tratarse de gastos por adquisición de vivienda.

La determinación del régimen de estimación de la base imponible que resultaba de aplicación ha servido para reclamar responsabilidad civil a diversos asesores. Sirva como ejemplo de ello la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 24 de marzo de 2010 (recurso núm. 767/2009, La Ley 96865/2010), que declara la responsabilidad civil contractual del asesor fiscal por no advertir a los actores de su obligación de tributar con arreglo al sistema de estimación directa y no con arreglo al sistema de estimación por módulos, tal y como resultó al hallarse fuera de los parámetros legales para acogerse al régimen de estimación objetiva por índices, signos o módulos. Respecto al importe de la cuantía indemnizatoria este Tribunal concluye que dicha cuantía debía elevarse al importe de las sanciones impuestas por la AEAT a los demandantes, excluyendo el importe de las cuotas dejadas de ingresar. Para el Tribunal la responsabilidad del asesor por su actuación negligente no se extiende a las cuotas tributarias de IVA e IRPF devengadas e impuestas a los actores al no tener la consideración de “daño indemnizable” en cuanto el devengo de dichos impuestos constituye una obligación legal impuesta al sujeto pasivo de la tributación, añadiendo que las consecuencias de la infracción por el asesor de la “*lex artis ad hoc*” únicamente comprende aquellos perjuicios que se deriven de su actuar negligente o culposo en el cumplimiento de las obligaciones contractuales que le son exigibles.

3.2.2. Ocultación de información al cliente: el asesoramiento fiscal como obligación de medios

Hay un segundo bloque de pronunciamientos en los que se declara probado que el asesor había ocultado información en la realización de la declaración tributaria o ante la Inspección. A esta conclusión se llega en las Sentencias de la Audiencia Provincial de Badajoz de 9 de enero de 1997 (La Ley 1628/1997)²⁵,

25 En ella se estima la demanda de responsabilidad civil contra la asesora fiscal por no haber asesorado ni informado al actor, de que, además de la sanción por presentación fuera de plazo, seguían estando sujetos a módulos y, por tanto, la Administración de Hacienda les iba a exigir la presentación y liquidación de sus impuestos conforme a ese sistema, al no haberse renunciado a él -en favor del sistema de estimación directa- ni en tiempo, ni en forma. A este respecto se afirma en su Fundamento Jurídico Cuarto lo siguiente: “Es la propia demandada la que viene a reconocer que no informó al actor de que seguía estando en módulos y de que, además de ser sancionado por presentación fuera de plazo (sanción de 20.000 ptas.), iban a ser inspeccionado y se le iban a exigir los tributos por el sistema de módulos durante los ejercicios de 1993 y sucesivos por no haber renunciado en debida forma al sistema de módulos en favor del de estimación directa; y así del hecho tercero del escrito de contestación la demanda, que “... ya que de este modo, aunque tuviesen que hacer frente a la sanción por presentación de la baja fuera de plazo, no habrían de abonar los importes correspondientes a los pagos fraccionados del primer trimestre de 1993 «módulos», tanto de venta, como de IVA, ni habrían de presentar los modelos anuales de dichos impuestos, cantidades que eran muy superiores a la sanción que se le impondría». En base a lo anterior el Tribunal concluye en el siguiente Fundamento Jurídico: “Debe pues, prosperar el recurso, al haberse acreditado la existencia del nexo causal entre el incumplimiento o negligente cumplimiento contractual de la demandada y los daños y perjuicios sufridos por el actor, por lo que en aplicación de los arts. 1101, 1103 y 1104 CC, procede estimar la demanda origen del procedimiento, por inobservancia del deber de información, deber, que cada día más y cada vez en mayor número de sectores de la vida jurídica, económica y de relación, se revela como esencialmente relevante y que forma parte, al menos implícita, de determinada clase de obligaciones.”

Audiencia Provincial de Salamanca de 5 de diciembre de 2002 (JUR 2003\73619), Audiencia Provincial de Ciudad Real de 11 de mayo de 2006 (Sentencia núm. 158/2006, JUR 2006\158489) y la más reciente de la Audiencia Provincial de León de 23 de marzo de 2012 (La Ley 37598/2012, recurso núm. 137/2012). En ellas se afirma que en supuestos similares relativos a abogados la jurisprudencia “coincide en que la prestación de servicios de asesoría legal (en nuestro caso contable-fiscal) se articula mediante un contrato de arrendamiento de servicios que se traduce en una obligación de medios por parte del prestador de los servicios la cual se debe desarrollar de acuerdo con la denominada *lex artis ad hoc* (SSTS de 28 de diciembre de 1996 [RJ 1996\9509], 28 de enero de 1998 [RJ 1998\357] y 25 de marzo de 1998 [RJ 1998\1651]). Al igual que el abogado, el asesor contable-fiscal debe emplear la diligencia de un profesional medio ejecutada con los conocimientos y reglas de la profesión aplicados al caso concreto atendiendo a las circunstancias de tiempo y lugar y a la naturaleza del asunto que se le encomienda (artículos 1544, 1101 y 1104 CC)”.

Así pues, al ser una obligación de medios y no de resultado, para que se entienda cumplida la obligación solamente se precisa que se acredite que el profesional haya aportado los medios para conseguir, el resultado apetecido, y éstos se hayan efectuado con arreglo a la *lex artis*, aunque el resultado final apetecido no se haya conseguido²⁶.

En la práctica esto supone por ejemplo que la responsabilidad civil que se le puede exigir al asesor fiscal no es por error al realizar por ejemplo unas declaraciones fiscales de IVA incorrectas sino por la falta de diligencia en su actuación profesional al no presentar por seguir con el ejemplo los libros registros y facturas justificativas del IVA soportado en caso de que así se lo requiera la AEAT, porque en ejercicio de su función de asesoramiento fiscal y contable de una empresa lo normal es que el asesor los tenga en su poder.

3.2.3. Falta de presentación de recursos, no aplicación de beneficios fiscales, comisión de errores o transcurso del plazo para petición de devoluciones tributarias

En tercer término podemos hablar de un bloque de fallos judiciales en los que se concluye declarando que existió negligencia del asesor porque no aplicó determinados beneficios fiscales a los que tenía derecho el cliente, no presentó los oportunos recursos con el consiguiente perjuicio para su cliente, cometió errores contables o al confeccionar las declaraciones tributarias o sencillamente dejó transcurrir el plazo para reclamar devoluciones tributarias. Como ejemplos de reclamaciones estimadas por estos motivos puedo citar las resueltas por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias de 22 de octubre de 2007 (Sentencia núm. 396/2007, JUR 2008\85959) –que estimó la acción de responsabilidad civil por los daños causados al actor por la omisión de la mercantil de los trámites necesarios ante Hacienda para dar de baja a efectos tributarios a la sociedad de la que había sido administrador– y más recientemente

²⁶ Así se afirma en la precitada Sentencia de la Audiencia Provincial de León de 24 de octubre de 2012, que citando a su vez las Sentencias de la Audiencia Provincial de Castellón de 14 de febrero de 2006 y del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2000 concluye lo siguiente: “Naturalmente, ello empuja al compromiso de una actuación diligente por el asesor, cumpliendo las reglas del arte o profesión (*spondet peritiam artis, imperitia culpae ennumeratur*), si bien la responsabilidad contractual no alcanza a la culpa levisima (STS, Sala 1ª, de 26 de mayo de 1986). En consecuencia, la responsabilidad existirá, no si no se consigue el resultado perseguido -pero no garantizado, del mismo modo que el médico sólo se compromete a intentar la curación, no a lograrla-, sino si en esa actividad se ha prestado la diligencia profesional debida, de manera que el daño sufrido por el actor sea consecuencia del actuar profesional negligente del asesor”.

Los Tribunales de justicia son últimamente estrictos con la exigencia de la prueba ante la avalancha de demandas de responsabilidad civil contra los asesores fiscales que se están presentando en los últimos años

por las Sentencias de la Audiencia Provincial de La Coruña de 18 de junio de 2012 (recurso núm. 252/2012, La Ley 104105/2012) y 11 de julio de 2012 (recurso núm. 506/2011, La Ley 129576/2012)²⁷. Hay no obstante casos en los que se desestima la demanda contra el asesor como por ejemplo la Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de 6 de noviembre de 2007 (Sentencia núm. 270/2007, JUR 2008\59624) que concluye declarando la improcedencia de la reclamación de cantidad contra el gestor porque éste asumió el encargo

de preparar la documentación fiscal e incluso su presentación ante la Agencia Tributaria u organismo correspondiente, pero no entró en su cometido el pago de las deudas tributarias ni el cobro de lo que pudiera beneficiar a su cliente.

La petición de responsabilidad civil contractual del asesor se ha estimado en el caso de omisión del deber de información al cliente por no comunicar a éste determinados acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones en materia de ingresos y gastos de una farmacia en IRPF y por dejar transcurrir el plazo para interponer el correspondiente recurso. Esto ha ocurrido por ejemplo en la Sentencia de la Audiencia Provincial de León de 23 de marzo de 2012 (recurso núm. 659/2011, La Ley 37598/2012) que concluye que se ha producido una negligencia profesional del asesor “en cuanto que se ha producido una disminución notable de las posibilidades de defensa de la actora de entidad suficiente para ser configuradas como una vulneración objetiva del derecho a la defensa de sus interés, al quedar coartada la vía del recurso, al margen de los posibles recursos posteriores a los que pudo haber decidió renunciar la actora contra las providencias de apremio, y aunque es evidente que nadie puede prever con absoluta seguridad que las pretensiones frente a las actas de liquidación fueran a ser alcanzadas lo que es innegable, es que los profesionales demandados, con su conducta negligente han obstaculizado la posibilidad de conseguirlo, lo que se traduce en un daño efectivo y por ello resarcible en el marco de la responsabilidad contractual que consagra el artículo 1.101 del C. Civil (...)”²⁸.

Por otra parte como ejemplo concreto de condena al asesor por errores de mala contabilización del IVA (consistentes en incluir en las declaraciones de IVA de la demandantes importes superiores a los que se debían haber incluido) vale la pena citar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra de 14 de marzo de 2012 (recurso núm. 306/2011 La Ley 214736/2012).

27 Mientras que en el primero de estos dos pronunciamientos de la Audiencia Provincial de Coruña se estimó la pretensión resarcitoria porque la asesoría fiscal demandada dejó pasar el plazo para que reclamara la devolución del IVA a que tenía derecho el demandante, en el segundo se declaró la responsabilidad de una gestoría dedicada al asesoramiento fiscal por defectuoso cumplimiento del encargo recibido de presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al no aplicar la reducción impositiva a que tenía derecho el contribuyente por gozar el cliente de la condición de familia numerosa.

28 Otro caso de estimación la demanda de responsabilidad civil por presentación falta de un recurso en plazo es el resuelto por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Tarragona de 31 de julio de 2012 (recurso núm. 14/2012, La Ley 158373/2012).

Me gustaría citar también un pronunciamiento sugerente del Tribunal Supremo como es su Sentencia de 28 de noviembre de 2011 (recurso 1174/2009, La Ley 283345/2011) que se refiere a la diligencia exigible a un asesor fiscal que había cometido importantes errores contables en los siguientes términos: “Es indudable que existe una responsabilidad del demandado en esta situación patrimonial de la empresa. Ha quedado acreditado que actuaba como asesor contable de empresa, encargándose cada año del cierre de la contabilidad y supervisando la labor mecánica de D.^a Milagrosa a la hora de introducir los asientos contables. Como asesor contable, la diligencia de un profesional medio con los conocimientos propios de este campo exigía realizar una contabilidad rigurosa de acuerdo con los principios del PGC, de modo que se ofreciese una imagen fiel de la situación de la empresa y en concreto de sus existencias; estas obligaciones no han sido cumplidas diligentemente por el demandado, puesto que como se pone de manifiesto en el informe pericial “los libros de contabilidad legalizados en los años 1999 y 2000 son defectuosos o están incompletos. Falta en todos ellos el inventario de existencias. Los apuntes realizados no coinciden con los documentos, soportes de los mismos. Se incumple el PGC de “registro contable”. Las múltiples incorrecciones de los libros de contabilidad, hacen peligrar seriamente que los mismos sirvan como documentos de prueba ante una inspección de Hacienda. En los años 1999 y 2000, en los mismos no se refleja la imagen fiel de la entidad, ya que las existencias declaradas no son las reales”. En el caso enjuiciado por esta Sentencia se había reclamado al asesor fiscal como indemnización por los daños causados a la sociedad por el ejercicio de sus funciones la totalidad de las pérdidas producidas. Este motivo de casación es rechazado por el Tribunal que realiza una interesante reflexión que puede servir como argumento en el futuro para la defensa del asesor fiscal:

“Es evidente que el demandado llevó a cabo una muy negligente labor como asesor fiscal de la empresa demandante, pero resulta totalmente fuera de lugar responsabilizarle de la totalidad de las pérdidas que tenía la sociedad al 31 de mayo de 2002. Y admitiendo la muy desafortunada conducta del demandado en el cumplimiento de su cometido de asesor fiscal de la empresa demandada, lo cierto es que resulta de todo punto incomprensible que la calamitosa situación real pasara desapercibida a los Administradores de la sociedad durante tanto tiempo, teniendo en cuenta el muy elevado importe de las pérdidas, que difícilmente, por mucho que los registros contables fueran inexactos, podría ocultarse a los administradores, máxime cuando D.^a Milagrosa, administradora de la sociedad, aunque auxiliada por el demandado, realizaba también funciones de contabilidad.

Por ello se considera absolutamente desproporcionado que se reclame al demandado como indemnización por los daños causados a la sociedad el total de las pérdidas producidas, situación económica que, además de la negligente intervención del demandado por fuerza a de tener otras causas, por ello se estima adecuada la cuantía de la moderación llevada a cabo en la sentencia recurrida.”

La incorrecta confección de declaraciones viene siendo causa frecuente de demandas de responsabilidad civil contra los asesores fiscales. Es bastante ilustrativa en este sentido la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 16 de octubre de 2012 (recurso núm. 876/2011, La Ley 173085/2012) que estima la demanda sobre reclamación de cantidad derivada de negligencia profesional planteada por una peluquería en base a la siguiente argumentación: “(...) visto que la tributación por IRPF de Brígida del año 2005 en adelante ha venido dando un resultado negativo, como aseveró su asesora fiscal Valentina y muestran al menos las declaraciones de los ejercicios 2008-2009, es fácil concluir que la insólita declaración positiva del ejercicio 2006 y su correspondiente recargo de apremio unida a la sanción tributaria ulterior por falta de veracidad en la declaración son resultados atribuibles a la descuidada actuación profesional

de ABM, quien no acompañó la declaración de ese impuesto de la prueba de los gastos fiscalmente deducibles del negocio de peluquería de su cliente y obligada tributaria.”

Me parece llamativa la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 29 de junio de 2012 (recurso núm. 153/2012, La Ley 122306/2012) pues en ella se confirma la Sentencia de instancia que estima la reclamación de responsabilidad contra un asesor por incurrir en hasta tres errores importantes a la hora de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la cliente. Los errores se resumen en su Fundamento Jurídico Segundo:

“Que se aplicó una reducción a la base imponible por adquisición de vivienda habitual, de conformidad con lo dispuesto en la Ley sobre Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, si bien, a la vista de la escritura de adjudicación de herencia, la vivienda habitual del matrimonio formado por la demandante, doña Rebeca, y por su esposo, tenía carácter ganancial, y al realizarse la liquidación de la sociedad de gananciales se atribuyó a doña Rebeca en pago de su mitad, de modo que no formaba parte de la herencia ni podía aplicarse la reducción legal antes citada, por importe de 155.133'94 €. Por otra parte, se aplica una reducción por parentesco de 50.000 €, cuando de conformidad con la misma Ley citada la reducción procedente era de 15.700 €. Que se recogió como carga deducible la hipoteca que gravaba la vivienda habitual, pese a que según la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no constituye carga deducible. Por todo lo cual, queda acreditada la negligencia en que incurrió la demandada al no practicar correctamente la liquidación del impuesto de sucesiones. Por el contrario, no se entiende imputable a la actuación de la demandada la valoración de bienes inmuebles aplicada por la Consejería de Hacienda al revisar la liquidación practicada, pues la demandada se limitó a reflejar la valoración recogida en la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia. Para el cálculo del perjuicio ocasionado, y por consiguiente de la indemnización derivada de la responsabilidad contraída por la demandada, se atiende al valor de la masa hereditaria bruta y las cuotas correspondientes a cada heredero, descontando la reducción por parentesco, para obtener la base liquidable. Calculada la cuota tributaria, se computa el exceso satisfecho por intereses de demora, devengados por la actuación negligente de la demandada, que en total ascienden a 18.001'47 €”²⁹.

Hay un pronunciamiento jurisprudencial que me gustaría citar para transmitir un mensaje de tranquilidad a los asesores por si alguno ha podido ver incrementado su grado de preocupación por su posible responsabilidad civil en el ejercicio de la profesión al leer las páginas precedentes. En algunas ocasiones las indemnizaciones que se están solicitando en sede judicial son ciertamente elevadas y no responden a una razonable ponderación de los intereses en juego. Me refiero a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Sevilla de 7 de mayo de 2012 (recurso núm. 2829/2012, La Ley 136282/2012) que estima el recurso de apelación presentado por una S.L., dedicada al asesoramiento fiscal del municipio sevillano de Osuna, que había sido condenada a pagar la suma de 506.321,03€ por Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 2 de dicha localidad. Dicha cantidad correspondía a los daños y perjuicios causados por su negligente actuación como consecuencia de defectuosas declaraciones del IRPF de los ejercicios 2004 a 2008 más los correspondientes intereses de demora y sanciones. Frente a lo dicho por la Sentencia de primera instancia la Sala de la Audiencia considera que dicha entidad se limitaba a rellenar formularios, cobrándolos

29 También trae causa de un error en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 12 de noviembre de 2012 (recurso núm. 90/2012, La Ley 201044/2012), error que dio lugar a que la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid realizase a la reclamante una declaración paralela y le cobrase intereses de demora.

individualmente de manera exigua y tras recordar que nuestro sistema de exigencia de responsabilidad patrimonial se asienta (a excepción de algunos expedientes favorecedores de la indemnización de daño *in re ipsa*) en la necesaria acreditación del importe de los daños y perjuicios irrogados a los perjudicados que no pueden quedar al albur de lo que en otras instancias se determine (es en el propio proceso donde esta prueba debe quedar cumplidamente verificada), concluye que los requisitos para que la pretensión de responsabilidad sea viable “parecen faltos de prueba o, al menos con un asidero mínimo en orden a propiciar una condena dineraria que alcanza más de medio millón de euros” añadiendo que resulta además “que no parece que algunas de las imputaciones que se hacen al demandado puedan reprocharse sólo a su unilateral función ya que varios de las omisiones o ilícitos fiscales que se relacionan en la demanda eran tan burdas, tan comprensibles por cualquiera que se dedica a una actividad empresarial que más parecen imputables al contribuyente, al sujeto al impuesto, que, a aquel que le asesora”.

Cuando el encargo que se formula al asesor es exclusivamente el de presentar declaraciones tributarias ante los órganos correspondientes de la Administración y éste lo hace de acuerdo con las instrucciones que le imparte el contribuyente los Tribunales están concluyendo que no existe responsabilidad del asesor por las posibles sanciones, pues la negligencia o los datos erróneos facilitados por el cliente son la única causa de esa actuación de la Administración tributaria. A esta conclusión llega por ejemplo, por citar alguna de los últimos pronunciamientos dictados sobre el particular, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 29 de octubre de 2012 (recurso núm. 788/2012, La Ley 190285/2012) al resolver una demanda planteada contra un gestor administrativo³⁰.

30 En su Fundamento de Derecho Segundo se puede leer: “En efecto siendo como es la base de la demanda el incumplimiento culpable, o supuestamente culpable, de la demandada, lo cierto es que para que la misma prospere se hace preciso y evidente que la relación jurídica existente entre las partes la constituye el contrato de arrendamiento de prestación de servicios de asesoramiento fiscal. En autos desde luego no consta la existencia de tal contrato, ni consta en forma alguna que la demandada prestase servicios propios de asesoramiento, como son indicar al cliente en cada momento las mejores opciones para presentar los tributos, conocer y asesorar sobre la legislación tributaria y hacerle llegar al cliente las indicaciones precisas para que el mismo realice las operaciones tributarias. Pues bien, en los autos no hay ningún rastro de ningún contrato de asesoramiento fiscal o de arrendamiento de servicios, en tal sentido, lo único que hay es una serie de documentos presentados ante la Administración Tributaria firmados todos ellos por el demandante y que lo único que reconoce la demandada es haber efectuado la presentación de los mismos y haberlos rellenado de acuerdo con las instrucciones que le daba el actor. Desde luego entre las funciones de un gestor administrativo, que es la titulación profesional de la demandada, no se encuentra la del asesoramiento fiscal, aunque pudiera hacerlo si cuenta con la preparación suficiente o si regenta una oficina y tiene contratado a alguien de tal carácter. En este sentido no deja de ser relevante el estatuto orgánico de la profesión de gestor administrativo que establece en su artículo primero que éstos son profesionales que se dedican de modo habitual y con el carácter de profesionalidad y percepción de honorarios, a promover, solicitar, y realizar toda clase de trámites que no requieran la aplicación de técnica jurídica reservada a la abogacía. Pues bien, en el caso no se acredita ni que la gestora administrativa tenga otra titulación, única regente de una sociedad, un negocio en donde aparte de los trámites propios de la profesión de gestor se realicen otros trabajos de asesoramiento y lo único que consta son los correspondientes recibos de pago de honorarios cuya exigua cuantía 48 € mensuales no permite entender en modo alguno que dentro los servicios de la gestión administrativa se encontrasen incluidos servicios de asesoramiento. A la misma conclusión se puede llegar desde la óptica del mandato, contrato al que parece referirse el demandante la fundamentación jurídica de su demanda del mandato no es sino la obligación de la persona de actuar por cuenta y en el buen nombre de otra buscándose las instrucciones de su mandante y solamente puede darse responsabilidad demandada del mandatario en caso que no se haya arreglado a las instrucciones del demandante, lo que desde luego no es el caso, pues si bien con frecuencia el mandato se suele superponer al arrendamiento de servicios cuando éste se refiere a la ejecución de trámites profesionales, lo cierto es que no existiendo contrato de arrendamiento de servicios del mandato su caso sólo podía ser el cumplimiento del encargo que el demandante hiciera, y no se acredita que los encargos fueran otros que la simple presentación de la documentación fiscal ante los órganos correspondientes, y es que aunque la misma haya sido rellenada por la demandada es evidente que ésta no responde ni puede responder de los errores derivados de una defectuosa información proporcionada por el hoy apelante.”

Afortunadamente parece que los Tribunales de justicia son últimamente estrictos con la exigencia de la prueba ante la avalancha de demandas de responsabilidad civil contra los asesores fiscales que se están presentando en los últimos años. En este sentido puedo citar también por último la Sentencia de la Audiencia Provincial de Ciudad Real de 23 de mayo de 2012 (recurso núm. 411/2011, La Ley 98231/2012) que, en el caso de un contribuyente del sector de la construcción que debió cambiar de modalidad tributaria en IRPF y pasar de módulos a estimación directa, afirma que la responsabilidad no se puede deducir de un hipotético deber de cruce de datos, de suposiciones o de hipótesis y concluye que “siendo, en consecuencia, notoriamente insuficiente la prueba sobre la existencia de un actuar negligente, carga que correspondía al actor, el recurso debe decaer”.

4. Responsabilidad de los asesores fiscales por delito fiscal

En su actuación profesional el asesor fiscal se puede en ocasiones ver involucrado en situaciones que pueden determinar su responsabilidad penal por delito fiscal. Para que la exposición de este tema resulte de utilidad para el profesional del asesoramiento fiscal voy a exponer las distintas situaciones en las que se puede encontrar un asesor y cuál sería la calificación penal de su comportamiento en relación con este delito.

La responsabilidad penal por delito fiscal de los asesores fiscales y contables se puede desarrollar con un distinto grado de intensidad dando lugar a una autoría o a una mera participación accesorio. Para simplificar podríamos decir que hay dos posibilidades en la actuación del asesor fiscal a efectos de determinar su posible responsabilidad penal por delito fiscal: que el asesor actúe como mero consejero o que actúe como representante del cliente. Por otra parte, en los supuestos en que el asesor participe en la defraudación tributaria habrá que distinguir si lo hace con o sin conocimiento del cliente.

También será objeto de estudio en este apartado la participación accesorio en el delito de defraudación tributaria. Como se verá, la mayoría de los pronunciamientos jurisprudenciales que condenan a asesores fiscales por delitos de defraudación tributaria reconducen su actuación a la figura de la cooperación necesaria. Particular complejidad presenta en algunos casos la delimitación entre la complicidad y la cooperación necesaria. En cambio, resulta poco probable que un asesor fiscal sea condenado como inductor si partimos de la base de considerar que el inductor es quien de manera intencional hace surgir en otro la idea de cometer un delito llegando éste a ser puesto en ejecución; en la práctica lo normal será que el cliente antes de acudir al asesor fiscal para solicitar su consejo ya se encuentre decidido a cometer el delito, por lo que no será posible hablar ya de inducción.

4.1. Breves consideraciones sobre la naturaleza común o especial del delito fiscal

No existe unanimidad ni en la doctrina ni en la jurisprudencia sobre si el delito fiscal es un delito especial o común. La opción por una u otra tesis ha venido condicionando la posible responsabilidad penal de autores y otros partícipes en la realización del delito.

Para los defensores de la tesis del delito especial sólo puede ser cometido el delito fiscal por aquél que tenga la condición de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. En cambio, los defensores de la calificación del delito fiscal como delito común consideran que el tipo penal no exige unas especiales condiciones, por lo que cualquiera que se encuentre en condiciones de poder afectar al patrimonio de la Hacienda Pública podrá ser considerado autor. Que el delito contra la Hacienda pública se califique como delito especial, no impide que pueda admitirse la posibilidad de considerar al asesor legal, contable o fiscal como partícipe. En los delitos especiales cabe la participación de sujetos *extranei* en los que no concurre la posición de obligado tributario.

Tanto si se opta por la tesis
del delito común como si nos
decantamos por calificarlo como
delito especial no hay especiales
dificultades para defender que el
asesor fiscal podrá ser coautor del
delito

La jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha decantado por defender que el delito fiscal es un delito especial o delito de primera o única mano, lo cual da lugar a que en la mayoría de ocasiones que ha enjuiciado la posible responsabilidad penal de asesores fiscales la misma se haya reconducido por la vía de otras formas de participación y en especial por su consideración como cooperador necesario³¹.

El Código Penal regula de forma muy amplia el concepto de autor, pudiendo dar lugar en ocasiones a cierta confusión conceptual a la hora de calificar la conducta de los sujetos que intervienen en un delito fiscal. Como trataré de explicar en las siguientes líneas esa confusión va a determinar que puede condenarse al asesor fiscal como autor, coautor, cooperador necesario y en menos casos como inductor. El precepto en cuestión del Código Penal que regula la autoría es su artículo 28, que dice así:

“Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento.

31 El primer pronunciamiento de referencia del Tribunal Supremo en este sentido es su Sentencia de 25 de septiembre de 1990 (RJ 1990\7238) que resuelve un recurso de casación contra una Sentencia de Audiencia Provincial que había condenado a un sujeto como autor de dos delitos de apropiación indebida como medio para cometer otros dos delitos contra la Hacienda Pública. Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo recogida en este fallo sólo puede ser sujeto activo del delito “el que sea directamente tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero”. Esta tesis también se recoge en sus Sentencias de 15 de octubre de 1990 (RJ1990\8055), 24 de febrero de 1993 (RJ 1993\1530), 10 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8387), 14 de enero de 1994 (RJ 1994\114), 20 de mayo de 1996 (RJ 1996\3838), 28 de octubre de 1997 (RJ 1997\7843), 19 de marzo de 2001 (RJ 2001\3560), 30 de abril de 2003 (RJ 2003\3085) y 8 de abril de 2008 (Id Cendoj: 28079120012008100140 y RJ 2008\2701), por citar sólo algunas de las más invocadas por nuestros Tribunales en esta materia. En la jurisprudencia menor cabe destacar como ejemplos de asunción de esta tesis las Sentencias de la Audiencia Provincial de Madrid de 25 de septiembre de 1998 (ARP 1998/5653) y de la Audiencia Provincial de Burgos de 1 de abril de 2004 (ARP 2004\713). Todas ellas concluyen que nos hallamos ante un delito especial que sólo puede cometer el obligado a tributar, pues este delito presenta como característica esencial la infracción de un deber que determina que la conducta del obligado tributariamente o “*intraneus*” sea siempre de autoría directa, ya que, haga lo que haga, éste siempre infringe directamente el deber que constituye el elemento base del tipo penal. En algunos de los fallos mencionados el Tribunal admite sin reservas la posibilidad de castigar al “*extraneus*” mediante cualquiera de las formas participativas legalmente admitidas distintas a la autoría.

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.

Como bien en ha explicado la doctrina penalista, entre la que destacaría por su claridad de exposición a MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN, este precepto ofrece un concepto amplio de autor, que abarca todas las formas de intervención punible en la realización de un delito que en él se citan; en efecto, en él se incluyen aparte de los que son autores propiamente dichos (los que se mencionan en su párrafo primero) otros sujetos que también se consideran autores pero que en realidad no lo son propiamente ³².

Para distinguir la autoría de la participación la doctrina y la jurisprudencia se han decantado por el criterio del dominio del hecho, de manera que es autor quien domina finalmente la realización del hecho. Dentro de la autoría cabe a su vez distinguir entre autores inmediatos o directos, coautores y autores mediatos. En ocasiones la coautoría se mezcla con la cooperación necesaria, que no es una forma de participación accesoria. Por otra parte, la coautoría implica la realización conjunta de varias personas que colaboran consciente y voluntariamente y que tienen el dominio del hecho, asumiendo por igual la responsabilidad de su realización.

Como se explicará en las páginas siguientes, la opción por la tesis del delito fiscal como delito especial o como delito común conduce a conclusiones diferentes en los casos en los que el asesor fiscal, actuando como mero consejero y no como representante del cliente, defrauda con desconocimiento de éste. Si consideramos al delito fiscal como especial el asesor fiscal en estos supuestos no puede ser autor pues lo impide su condición de *extraneus*, ni tampoco inductor o partícipe, pues falta el elemento subjetivo del tipo (el obligado al pago no actúa dolosamente al carecer de ánimo defraudatorio). En cambio, los defensores de la tesis del delito de defraudación tributaria como delito común defienden la autoría material de éste –sería un supuesto de autoría mediata y no de autoría directa ya que su condición de mero consejero limita su dominio exclusivo de la realización del hecho– y la impunidad de su cliente. Estos problemas que hemos apuntado no se plantean cuando el asesor fiscal actúa como representante, lo cual se producirá fundamentalmente en el ámbito de las personas físicas no residentes.

En resumen, tanto si se opta por la tesis del delito común como si nos decantamos por calificarlo como delito especial no hay especiales dificultades para defender que el asesor fiscal podrá ser coautor del delito. La única diferencia aquí radicaría en que los partidarios de la tesis del delito especial tendrían que recurrir para defender esta conclusión al artículo 31 del Código Penal, mientras que los defensores de la naturaleza común no necesitan dicho artículo para poder condenar al asesor fiscal en el caso de que actúe como representante, como tampoco lo necesitaban para condenarlo en el caso de que éste actuase como mero consejero. Lo mismo cabe decir para el supuesto de que el asesor fiscal actúe como representante pero defraudando con desconocimiento del cliente.

32 Vid. MUÑOZ CONDE, F., y GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, Séptima edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 430 y ss. La doctrina penalista se ha esforzado en aclarar que resulta necesario delimitar con precisión la autoría de la participación, porque la participación en sí misma no es más que un concepto de referencia que implica siempre la existencia de un autor principal en función del cual se tipifica el hecho cometido. Así por ejemplo, se ha destacado que no hay inducción en sí sino inducción al delito realizado por otro, que es el que sirve de base para determinar la responsabilidad del inductor. Se puede pues afirmar que la autoría es principal y la participación accesoria.

4.2. Formas de participación en el delito fiscal: el asesor como consejero o como representante

A efectos de determinar la posible responsabilidad penal por delito fiscal del asesor fiscal hay que comenzar distinguiendo según que el asesor actúe como mero consejero o que actúe como representante del cliente. En el primer caso la actuación del asesor no suple a través de sus actuaciones la voluntad del cliente, mientras que en el segundo sí.

Si actúa como mero consejero la doctrina patria que ha estudiado el tema distinguiendo hasta tres situaciones posibles³³:

- El asesor aconseja a su cliente con el fin de eludir el pago, sabiendo éste que dicho consejo supone una invitación para delinquir y estando de acuerdo con ello.
- El asesor aconseja a su cliente con el fin de que éste eluda sus deberes u obligaciones tributarias, pero el contribuyente no sabe que dichas recomendaciones suponen la comisión de un delito fiscal.
- El asesor se limita a asesorar al contribuyente sobre la manera en que puede minimizar su factura fiscal (sin recomendación elusiva alguna), aportándole la necesaria información jurídica o económica y advirtiéndole de las posibles consecuencias de ese comportamiento y es el contribuyente quien decide.

¿Cuáles serían las consecuencias penales de cada una de estas posibles actuaciones de un asesor fiscal?

Si el asesor aconseja a su cliente con el fin de eludir el pago y este se muestra conforme, lo primero que habría que advertir es que en este caso se podrían plantear problemas de prueba ya que el asesor sería un mero consejero que estaría interviniendo desde fuera y con discreción y que sería el cliente quien realizaría las actuaciones frente a la Administración tributaria. En este primer caso el asesor podría ser condenado como cooperador necesario o como inductor. Hay no obstante también algún caso en el que se ha exonerado de responsabilidad penal al asesor. Puedo citar en este sentido una Sentencia del Juzgado de lo Penal de Madrid n. 2, de 9 de junio de 1990 y otra de la Audiencia Provincial de Palencia de 10 de febrero de 1997 que concluyen respectivamente que no era el asesor sino el contribuyente el que manipulaba los datos y que era el administrador y no el asesor el verdadero responsable.

La segunda de las situaciones apuntadas se diferencia de la primera en que el cliente desconoce que las recomendaciones que le está dando el asesor conllevan la comisión de un delito. En este caso si se prueba que el asesor ha irrogado dolosamente un perjuicio a Hacienda instrumentalizando al contribuyente, este habría actuado con error invencible y el asesor habría asumido el dominio del hecho (sería *intraneus*).

Respecto a la tercera situación posible si el asesor se limita a informar al contribuyente sobre las consecuencias tributarias de una determinada y es éste quien decide su comportamiento será neutral,

33 Véase en este punto el clásico y exhaustivo trabajo de MARTÍN DÉGANO, I., "La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación...", *op. cit.*

En el caso de que asesor y cliente
actúen de común acuerdo el
asesor puede ser considerado
como autor o coautor del delito
fiscal si se cumplen los requisitos
para que se dé esta última
situación

no habrá una recomendación elusiva y por tanto ningún grado de participación en un posible delito. En la práctica y así lo ha puesto de relieve la jurisprudencia es difícil distinguir entre lo que es asesorar para pagar menos y asesorar para defraudar. A esta dificultad se refiere por ejemplo la Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de 11 de mayo de 2010 (recurso núm. 94/2010, La Ley 163444/2010), que aclara que fuera de los casos en los que el delito sea directamente el resultado de su gestión y otros que teóricamente pudieran

atribuir al gestor el dominio del hecho, hay que concluir que el responsable de cualquier irregularidad en la declaración tributaria no es el asesor sino el contribuyente, añadiendo una consideración que me parece de extraordinaria relevancia cuando afirma:

“No se puede hacer recaer sobre esta profesión lo que algún autor ha llamado un insoportable deber de examen sobre las intenciones del obligado tributario.

Esta doctrina fue la establecida por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 23-4-1993 que sienta la doctrina de que “no puede admitirse que una persona en su condición de asesor fiscal y contable asuma como obligación personal la responsabilidad de que todo lo que él refleje en los libros y declaraciones efectuadas para las empresas en las que presta sus servicios sean fiel reflejo de la realidad económica de la empresa al no disponer directamente de la información necesaria para realizarlo”.

Para la Audiencia de Córdoba esta doctrina es aplicable al caso de autos, donde además no debe aceptarse que estemos ante un supuesto de asesoría propiamente dicha pues asesorar implica por definición dar consejo o dictamen y aquí lo que había hecho el acusado “es poco más que llevar la contabilidad pero no de elaborarla desde su inicio ya que su misión era únicamente recibir lo que le mandaban desde la oficina de (...) y con base a ello elaborar y presentar las correspondientes declaraciones, de cuyo contenido no puede responsabilizarse”.

El contribuyente procesado por delito fiscal acostumbra a echar siempre la culpa de todos sus males al asesor y cuando como procesado llega al juicio oral y le pregunta el juez suele contestar que él se limitaba a hacer lo que le decía el asesor. El último pronunciamiento en el que he visto una declaración de este tipo es la reciente Sentencia del Juzgado de lo Penal número 2 también de Córdoba de 10 de diciembre de 2012, en la que el acusado declaró además –como suele ser habitual– que las declaraciones las hacía el asesor con la documentación que él le daba de su empresa y que no recordaba bien los hechos porque hacía mucho tiempo pero que los proveedores que habían emitido las presuntas facturas falsas le sonaban.

Insisto en que el asesor fiscal *extraneus* que se limita a llevar a cabo actos de simple asesoramiento no puede ser autor idóneo del delito de defraudación tributaria del artículo 305 si lo consideramos como un delito de infracción de un deber institucional, ya que no existe ningún título por el cual se pueda transferir los deberes tributarios específicos. En todo caso, sí que se podrá exigir su responsabilidad

como partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice). Esta es la conclusión a la que se llega si se opta por la tesis de la naturaleza especial del delito de defraudación tributaria que es la mayoritaria. En todo caso, la mera transmisión o información a terceros de conocimientos en el ejercicio de la profesión es lícita y atípica pues como ha reconocido el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de enero de 1993 (recurso núm. 250/1986, La Ley 13111/1993 y RJ 1993\1114) “asesor es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado, de manera que sus opiniones sólo se dirigen a éste”³⁴.

Distinto será el caso del asesor a quien se hubiera encomendado la realización de las actuaciones necesarias tendentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias de una determinada empresa e incumpliera dolosamente el mandato recibido, sin conocimiento del representado, aunque no sea él el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. En este supuesto, que no es de laboratorio sino que se da con cierta frecuencia, el asesor sí podrá ser responsabilizado en concepto de autor por delito fiscal. Este tipo de actuaciones de un asesor con desconocimiento de su cliente puede deberse o bien a que está buscando una apropiación indebida o bien sencillamente a que pretenda mejorar su imagen profesional con el fin por ejemplo de ampliar su clientela. Esta tesis es acogida en la jurisprudencia por ejemplo en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 31 de julio de 2009 (Id Cendoj: 50297370012009100440).

En cuanto a la actuación del asesor como representante también voy a distinguir tres situaciones posibles que van a tener consecuencias penales muy diferentes. En todos estos casos la representación ha de ser expresa (queda excluida la responsabilidad tácita) y el representante ha de actuar y realizar consciente y dolosamente la acción o la omisión prevista. Estas tres situaciones serían:

34 Esta Sentencia anula, entre otros, el apartado 3 del artículo 25 del antiguo Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/19086, de 25 de abril, que disponía: «Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán intervenir en las actuaciones inspectoras asistidos por un asesor, quien podrá aconsejar en todo momento a su cliente, y cuyas manifestaciones, en presencia del obligado tributario, se considerarán formuladas por éste si no se opone a ellas de inmediato. Los asesores podrán actuar asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder». En el Fundamento Jurídico Décimo de esta Sentencia el Tribunal Supremo se pronuncia sobre la impugnación de esta norma por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona en los siguientes términos: “En realidad, el precepto incurre en una cierta confusión entre los conceptos de «representante» y «asesor». Por virtud de un vínculo privado de mandato representativo (que, en todo caso, deberá estar conferido en legal forma y debidamente acreditado ante la Administración), el representante suplente a través de sus actuaciones y manifestaciones de voluntad las que por derecho propio corresponden a su representado, y en tal sentido es consecuente que lo actuado por el primero produzca plenos efectos jurídicos respecto del segundo. Así se desprende del principio general que contiene el art. 1727 del Código Civil. Y esto es también predicable de los asesores cuando actúen «asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder». Tras advertir que el asesor sólo aconseja y que en ningún momento suplente la voluntad del asesorado, el Tribunal Supremo añade que ni siquiera “llega a alcanzar el nivel de atribuciones que confieren las leyes procesales al «letrado director del pleito». En el expresado sentido queda clara la diferencia entre «representantes» y «asesores» en los arts. 32 y 85-2 de la (...) Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26-11-1992.” Respecto al apartado 3 del artículo 25 el Tribunal señala que “amplía la actuación del asesor «cuyas manifestaciones, en presencia del obligado tributario, se considerarán formuladas por éste si no se opone a ellas de inmediato»; de manera que la presencia conjunta de obligado tributario y asesor no representante presupone la existencia de un apoderamiento tácito para hacer éste manifestaciones vinculantes, a no ser que de inmediato resulte desautorizado por aquél”. Y concluye: “Ciertamente, tan peculiar forma de mandato choca con lo dispuesto en el art. 43 de la Ley General Tributaria en cuanto establece las reglas precisas para que la actuación en nombre ajeno sea válida ante los órganos de la Hacienda Pública y, por consecuencia, el referido inciso (por lo demás novedoso y, al parecer, único en nuestro ordenamiento jurídico, sin perjuicio de que su precedente pueda hallarse, en el Derecho Comparado, en el art. 14-4 de la Ley de Procedimiento alemana) ha de anularse por ser contrario a Derecho.”

- El asesor actúa de común acuerdo con el cliente para defraudar.
- El asesor defrauda con desconocimiento de su cliente.
- El asesor defrauda debido a que el cliente le suministra datos incorrectos o falsos.

En el caso de que asesor y cliente actúen de común acuerdo el asesor puede ser considerado como autor o coautor del delito fiscal si se cumplen los requisitos para que se dé esta última situación. Ello se produciría si ambos participan en la fase ejecutiva (no en la fase preparatoria) codominando el hecho. En la coautoría deben concurrir en sus agentes todas las características típicas exigidas para ser autor o, dicho de otra forma, cada coautor ha de ser autor idóneo. Lo importante es que esa aportación se lleve a cabo durante la ejecución del ilícito y sea una aportación difícil de reemplazar. No cabe en Derecho Penal español la coautoría moral o psíquica en la fase preparatoria del delito.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo insiste mucho en que debe concurrir un acuerdo común entre asesor y contribuyente, un acuerdo previo. Esa fue la doctrina hasta la Sentencia de 4 de noviembre de 1997 (recurso núm. 2753/1996, La Ley 10723/1997) que endureció la situación, al exigir el Tribunal algo más que el acuerdo previo; éste por sí solo, dijo en aquella ocasión, no es determinante de la coautoría ni de la cooperación necesaria. En concreto se habla en este fallo de la necesidad de “una aportación de determinada significación, que no puede ser en ningún caso reemplazada por el acuerdo entre los partícipes”.

Otra situación posible se da cuando el asesor con desconocimiento de su cliente defrauda a través suyo. En este caso indudablemente se le puede considerar al asesor fiscal como autor mediató, dado que como profesional se vale de su cliente como instrumento para delinquir (delito especial de dominio). Hay jurisprudencia en este sentido, pudiendo citar una Sentencia de la Audiencia Provincial de Burgos de 29 de marzo de 1999 (recurso núm. 29/1995, La Ley 55652/1999) en la que quedó probado que el asesor fiscal conocía en todo momento que las facturas y operaciones reflejadas en las declaraciones tributarias eran ficticias actuando en todo momento como representante de la sociedad con ese conocimiento. También admite la posibilidad de responsabilizar al asesor fiscal en concepto de autor por un delito fiscal la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 31 de julio de 2009 (recurso núm. 92/2009, La Ley 153606/2009), aunque finalmente en este caso se termine condenando como autor del delito fiscal al administrador de derecho y representante de la entidad por ser éste “quien decidía personalmente todo cuanto se hacía en la empresa y que la dirección efectiva de la empresa siempre estuvo en manos de éste”. En su Fundamento de Derecho Tercero se afirma: “(...) si el gestor o asesor fiscal a quien se encomienda la realización de las actuaciones necesarias tendentes al cumplimiento de la obligación, incumple dolosamente el mandato recibido, sin conocimiento del representado, puede ser responsabilizado en concepto de autor por delito fiscal, conforme al precepto indicado, aunque no sea él personalmente el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Cuando actúa en connivencia con el deudor tributario, entonces podrá deducirse responsabilidad por su contribución al hecho como partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice no necesario).”

El tercer supuesto apuntado se daría cuando el asesor incurre en la comisión del ilícito penal por no facilitarle el cliente los datos necesarios o correctos u ocultarle documentos relevantes. En este caso no cabe hablar de dolo del asesor y por tanto al ser nula su aportación a la realización de la acción típica la responsabilidad penal será exclusiva del contribuyente.

Hay que tener en cuenta además que el asesor no tiene la obligación ni de verificar la certeza de los datos que le facilita el contribuyente ni de conocer o de saber que todo lo que está en los libros contables que le facilita el cliente conlleva un fiel reflejo de la situación de la empresa. Conforme a la teoría del dominio de los actos si el asesor no dispone directamente de la información no puede disponer del dominio del acto.

Otra cuestión distinta que podría plantearse sería si el asesor tiene que comunicar a Hacienda la falta de veracidad de los datos si lo supiera. El único deber de fidelidad que tiene el asesor es con su cliente y no con la Administración tributaria. Otra cosa será su papel de colaborador. Además curiosamente el artículo 450 del Código Penal que regula los delitos en los que existe deber de impedir su comisión o de promover su persecución no está el delito fiscal. Por otra parte no podemos olvidar el secreto profesional. Si el asesor tuviera conocimiento de la incorrección de la información fiscal proporcionada por su cliente, sí podría responder por intervención dolosa en un delito fiscal, porque estaría ayudando dolosamente a preparar la operación fraudulenta.

Tampoco tendría responsabilidad el asesor fiscal o contable empleado de una empresa y así lo entiende el Tribunal Supremo en el supuesto de que éste se limite a cumplir las órdenes que le pueda dar su superior. En su Sentencia de 27 de febrero de 2004 (recurso núm. 105/2003, La Ley 1199/2004 y RJ 2004\1755), el Tribunal Supremo concluye que la participación llevada a cabo por el asesor contable ni fue precedente ni determinante de la distracción de fondos de la compañía, porque dicho sujeto se limitó a una consignación irregular posterior, en la contabilidad de la empresa, de las operaciones llevadas a cabo porque así se lo ordenó el Director Financiero de la empresa por indicación del Consejo de Administración

La doctrina que se ha ocupado con detenimiento de este tema ha advertido que el criterio determinante a efectos de estimar o no la responsabilidad penal del asesor fiscal o contable debe ser si el sujeto se mantiene o no dentro del estándar profesional de conducta neutral de su actividad de asesoramiento o de llevanza de contabilidad. Si se mantiene dentro de dicho estándar el comportamiento del asesor no debería ser constitutivo de participación punible. En cambio, si procede a una reorganización de su conducta que le hace salir de dicho estándar de conducta o tuviera un conocimiento seguro de que contribuía a un delito fiscal, entonces en tal caso sí podría concluirse declarando la responsabilidad penal del asesor³⁵.

Recapitulando se puede afirmar que la cuestión de la posible incriminación de los asesores fiscales como autores únicos o como coautores no es pacífica ni entre los penalistas ni entre los tributaristas. Así, hay autores que defienden la tesis de que sí es posible. Partiendo de la consideración del delito fiscal como delito común, defienden estos autores que los asesores fiscales pueden ser autores directos, coautores o incluso autores mediatos del delito. Entre los penalistas QUINTERO OLIVARES sostiene que el asesor no puede ser coautor “porque no existe un deber legal de averiguar la certeza de los datos que el contribuyente ofrece al asesor, que los da como válidos frente al derecho sin perjuicio de las dudas que en su conciencia pueda albergar al respecto, porque, aun siendo consciente de la falsedad de los datos que

35 En esta línea se pronuncia SILVA SÁNCHEZ, J.M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier Libros Jurídicos, Barcelona, 2005.

Junto a los supuestos de expedición de facturas falsas los Tribunales también vienen condenando por delito fiscal a los asesores que intervienen directamente en el diseño de operaciones que conducen a una defraudación tributaria

se presentan a la Administración Tributaria, la relación jurídico-tributaria no se establece más que entre el contribuyente y la Hacienda Pública”³⁶.

En la práctica, en línea con lo que acabamos de decir, la mayoría de pronunciamientos jurisprudenciales conceptúan la participación de los asesores legales o fiscales desde la perspectiva de la cooperación necesaria, descartando la vía de la inducción³⁷. Según la jurisprudencia el cooperador necesario es una persona que aporta una acción causal para que

se realice así el tipo. La contribución es causal cuando suprimida mentalmente tal conducta dejaría de ejecutarse el hecho en su concreta configuración por parte del autor.

No obstante lo anterior, hay pronunciamientos jurisprudenciales en los que se condena al asesor contable y fiscal de una empresa como autor de un delito contra la Hacienda Pública, pero no por su condición de asesor sino porque además era el administrador de la empresa. Esto sucedió por ejemplo en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 10 de octubre de 2005 (JUR 2005\261937) que defendió tal conclusión porque el acusado tenía posibilidad de dominio de la situación en que se produjo el incumplimiento del deber tributario pudiendo imputársele la conducta típica ex artículo 31 del Código Penal consistente en no declarar el hecho imponible sometido a gravamen en la correspondiente autoliquidación, siendo a juicio del Tribunal inverosímiles las alegaciones vertidas por el recurrente en el sentido de que desconocía la operación, debiendo entenderse que conoció ésta y omitió la declaración tributaria, lo que integra necesariamente el dolo.

Antes de concluir este apartado me gustaría dejar indicado que en los casos de condena del asesor dependiendo de si los fallos judiciales se decantan por la coautoría, cooperación necesaria o inducción la pena de prisión podrá ser superior o no a dos años. Según los últimos datos que conozco que ha

36 Véase QUINTERO OLIVARES, G., “El nuevo delito fiscal”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 137, 1978, pp. 1327-1328. A su juicio, tampoco es posible imputar al asesor fiscal por inducción o complicidad “mientras que no se establezca una vinculación legal de los asesores a la Administración tributaria que los coloque personalmente en un deber de hacer o de evitar”. Una cuestión colateral que no abordamos pero que consideramos relevante es que cabría plantearse si existe un deber en el asesor de comunicar a la Administración tributaria la falsedad de los datos que le proporciona el cliente. En opinión de AYALA GÓMEZ, L., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código penal*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1988, pp. 243 y ss., es difícil acoger la tesis de establecer un vínculo de lealtad entre el asesor y la Administración tributaria, convirtiéndose en una especie atípica de funcionarios, cuando como profesionales liberales que son, su deber de fidelidad es hacia su cliente. Este planteamiento sería impensable por ejemplo en Alemania donde existe un Estatuto del asesor fiscal que declara que “los asesores fiscales ejercen una profesión libre”. Además hay que tener presente según la doctrina que el secreto profesional frente a los órganos judiciales previsto en el artículo 24.2 de la Constitución debe prevalecer también frente a la Administración tributaria. De todos modos, no queremos decir que porque exista este deber de fidelidad no significa no haya que aplicar en estos casos las reglas generales de imputación por ejemplo si el asesor fiscal es consciente de la falsedad de los datos del cliente y prosigue con su labor profesional.

37 Cfr. TORRES GELLA, F.J., “Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal”, en VARIOS AUTORES, *El delito fiscal*, CISS, 2009., p. 153.

publicado la AEAT el número de personas que se encuentran en prisión en España por delito fiscal no supera la centena. En la práctica lo que sucede al final es que la mayor parte de los procesados regularizan su situación pagando o son condenados a penas inferiores a dos años. Es muy extraño en España que un juez imponga una condena por delito fiscal superior a dos años. En estos casos el sujeto se puede aprovechar de la previsión contenida en el artículo 81.2 del Código Penal que prevé la posibilidad de suspender la ejecución de las penas privativas de libertad cuando “la pena o penas impuestas, o la suma de las impuestas, no sea superior a dos años, sin incluir en tal cómputo la derivada del impago de la multa”.

¿Cómo está la situación en otros países? En otros países se prevén legalmente y se imponen en la práctica condenas superiores. No se mira tanto el umbral de lo defraudado sino la elusión, es decir, el dolo. Las condenas suelen ser superiores a las previstas en España. Así hay países como Francia o Alemania donde las condenas por delito llegan hasta los diez años. No hace mucho tiempo un conocido diario español publicaba una noticia cuyo titular era “En España se va a la cárcel por robar al vecino y no por cometer un delito fiscal”. Como he indicado las penas que se imponen en nuestro país suelen ser inferiores a dos años y además hay que tener en cuenta que se pueden aplicar también atenuantes, como por ejemplo la de dilaciones indebidas. Es sabido lo que tardan los procedimientos. Algunas de las últimas Sentencias del Tribunal Supremo en esta materia se refieren a procedimientos que llevan vivos más de veinte años³⁸.

4.3. Comentarios de casos en los que se ha condenado a los asesores como cooperadores necesarios

Para completar la exposición del estado actual de la responsabilidad penal del asesor por delito fiscal he considerado oportuno, sobre todo con la idea de que este trabajo pueda resultar práctico para los lectores de la revista, incluir un epígrafe dedicado a exponer y comentar diversas Sentencias en las que se ha condenado a asesores fiscales por delito fiscal en la mayoría de los casos como cooperadores necesarios. Los pronunciamientos existentes hasta la fecha los podemos sistematizar a efectos de su mejor exposición en dos grandes grupos: expedición de facturas falsas y participación del asesor en el diseño de operaciones con finalidad defraudatoria.

4.3.1. Emisión de facturas falsas

La emisión de facturas falsas ha sido conocida y contemplada por la jurisprudencia de modo reiterado como una forma de participación en el delito fiscal. Son numerosos los pronunciamientos judiciales sobre este tema que se pueden encontrar rastreando en las bases de datos. En estos casos la jurisprudencia se viene decantando por la condena como cooperador de quienes emiten dichas facturas falsas para que el contribuyente pueda, sobre esa base, declarar gastos que minoran la base imponible y con ella la cuota debida, siempre que su cooperación se pueda calificar como eficaz, necesaria y trascendente en el resultado finalístico de la acción. Esta doctrina se encuentra recogida por ejemplo en las Sentencias

³⁸ Véase en este sentido por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2011 (RJ2011\7084), que resuelve el recurso de casación interpuesto contra Sentencia de la Audiencia Provincial de León de 14 de mayo de 2010 (ARP 2010\752).

del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2001 (recurso núm. 614/2000, La Ley 229520/2001 y RJ 2002\3240), 30 de marzo de 2003 (RJ 2004\3317) o 3 de febrero de 2005 (RJ 2005\6665)³⁹.

Hasta el momento la mayoría de sentencias condenatorias de asesores por delito fiscal en España tienen que ver con la expedición de facturas falsas. El primer pronunciamiento en el que me quiero detener es la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2001 (recurso núm. 1906/1999, La Ley 3328/2001 y RJ 2001\1261), que desestima el recurso de casación planteado contra la Sentencia de la Audiencia Provincial de Burgos de 29 de marzo de 1999 (ARP 1999\1152), que había condenado como autores responsables a los dos socios de una sociedad y a su asesor fiscal como cooperador necesario por un delito contra la hacienda pública. Los hechos pueden resumirse del siguiente modo: como las empresas de los dos acusados no produjeron los beneficios deseados, éstos se pusieron de acuerdo con el asesor fiscal para que éste adquiriera y contabilizara en los libros correspondientes e incluyera en las declaraciones del Impuesto de Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido facturas falsas que supuestamente correspondían a compras de materias primas y trabajos realizados por determinadas empresas radicadas en Cataluña y sin existencia real, ni actividad comercial alguna, de las que además era titular el propio asesor fiscal y su esposa. La Sentencia del Tribunal Supremo desestima el recurso de casación y condena al asesor fiscal como cooperador necesario “al realizar una actividad imprescindible, en *“pactum sceleris”* con los restantes acusados, para la perpetración del ilícito penal sancionado”. A juicio del Alto Tribunal no hay duda “de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva transcendencia en el resultado final de la operación planeada, que si no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo

39 La jurisprudencia menor también se ha ocupado en multitud de pronunciamientos de delitos fiscales que traían causa de la expedición de facturas falsas. En este sentido, puedo citar en primer lugar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 10 de septiembre de 2008 (ARP 2009\31) que condenó como cooperador necesario de un delito continuado de falsedad en documento mercantil y de tres delitos contra la Hacienda pública al proveedor de una empresa que se dedicó a emitir facturas falsas para que la empresa pudiera declarar gastos que minorasen su base imponible y la cuota debida. Según la Audiencia madrileña la cooperación del acusado fue “eficaz, necesaria y trascendente para el encubrimiento de las actuaciones posteriores por lo que su acción no es adjetiva sino sustancial o principal (en el mismo sentido sentencia del TS núm. 264/2001 de 16 febrero (RJ 2001\1261)”. También contienen condenas por cooperación necesaria en un supuesto de expedición de facturas falsas las Sentencias de la Audiencia Provincial de Madrid de 25 de enero de 2000 (ARP 2000\334) y 10 de noviembre de 2005 (JUR 2006\15697) y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 20 enero de 2000 (ARP 2000\25). La segunda de estas Sentencias es especialmente interesante porque basa la condena por cooperación necesaria en la concurrencia del dolo eventual, invocando en tal sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2001 que señalaba a este respecto que “existe dolo cuando se obra con conocimiento de que, al ejecutar una acción, se crea para ciertos bienes un peligro concreto jurídico-penalmente desaprobado”, es decir, “al generar con plena conciencia un riesgo preciso, mediante la realización de una conducta de claro potencial lesivo, que se sabe existente como tal y que no se controla en todas sus consecuencias”. La idea de que no es preciso que exista una relación psíquica entre el autor y el partícipe (*“pactum sceleris”*) y que son factibles las figuras de la cooperación necesaria o simple complicidad a título de dolo eventual, es utilizada también por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio de 2002 (JUR2005\183591). En este breve repaso por la jurisprudencia menor me gustaría citar porque es muy ilustrativa del fraude en la emisión de facturas falsas la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 13 de diciembre de 1999 (ARP 1999\4533) que condena a una persona de la que literalmente se dice que era “de escasa cultura” y que desarrollaba trabajos no cualificados en el sector de la construcción que había sido contratada para firmar contratos, nóminas, declaraciones tributarias y todos aquellos documentos que otra persona le entregaba los viernes a cambio de cobrar cuarenta mil pesetas semanales. Según se relata en la Sentencia entre otros documentos el acusado firmó declaraciones trimestrales del IVA que ocultaron parte de la facturación de la empresa y que determinaron una cuota no ingresada de más de veinte millones de pesetas. Según la Sección 10.ª de la Audiencia de Barcelona este acusado no podía ser autor del mismo, pues carecía de la cualidad exigible, siendo mero «instrumento» del autor; ahora bien, su actuación era consciente y voluntaria, pues aunque no conociera con detalle los manejos, sabía que su actuación «como empresario» ocultaba la de otros y cuando firmaba los documentos, entre ellos las declaraciones de IVA, sabía el contenido de esa declaración y la efectuaba sin otro vicio de su voluntad que las cuarenta mil pesetas semanales que recibía. Su colaboración tenía el carácter de necesaria (...). Por todo ello el Tribunal lo condena como “autor por cooperación necesaria”.

28 del Código Penal por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluíble en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo”.

Otro pronunciamiento judicial que me gustaría citar es la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 6 de marzo de 2003 (ARP 2003\759) que desestima los recursos de apelación planteados por los acusados contra

la Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 1 de dicha ciudad de 22 de julio de 2002, que había condenado a los tres acusados como autores, cada uno de ellos, de un delito continuado de falsificación de documento mercantil en concurso ideal con once delitos contra la Hacienda Pública a las penas correspondientes. La Sentencia apelada declaró probado que los acusados eran directivos de una empresa dedicada a la fabricación y venta de calzado. Diversas empresas sin actividad que habían sido creadas expresamente al efecto por los acusados simulaban la venta de piel, botas y otros materiales, a las sociedades de las que eran directivos los acusados, con la colaboración de un asesor fiscal, que era a su vez socio de una de esas sociedades, con el fin de aminorar las bases impositivas del Impuesto sobre Sociedades y conseguir un incremento de las cuotas soportadas de IVA. Utilizando la misma argumentación que el fallo que acabamos de comentar esta Sentencia de la Audiencia de Zaragoza condena al asesor fiscal como cooperador necesario al realizar una actividad imprescindible, en *pactum sceleris* con los restantes acusados, para la perpetración del ilícito penal sancionado. Este asesor había suministrado facturas falsas de empresas propias que no respondían a operaciones mercantiles reales y dichas operaciones ficticias fueron registradas en los libros contables de las empresas propiedad de los restantes acusados con su anuencia, extendiendo él mismo la diligencia de cierre de cada ejercicio impositivo. A juicio del Tribunal no hay duda de que “nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva trascendencia en el resultado final de la operación planeada, que sí no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del Código Penal por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone a juicio de este Tribunal y en la línea de lo dicho la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluíble en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo”.

En la mayoría de pronunciamientos
jurisprudenciales en los que se
ha enjuiciado la participación
del asesor fiscal en operaciones
defraudatorias su conducta se ha
reconducido penalmente a la figura
de la cooperación necesaria

En este bloque de pronunciamientos también se puede incluir la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 11 de abril de 2001 (JUR 2001\210102), que confirmó la condena como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública del asesor fiscal de una sociedad, de la que además era socio. El asesor fiscal había culpado en su declaración al otro socio alegando además que como tal asesor se limitaba exclusivamente a confeccionar las declaraciones con los datos que le suministraba el otro apelante. El otro apelante negaba también su autoría y responsabilizaba al asesor fiscal por ser éste quien confeccionaba las declaraciones de impuestos, y porque en él había delegado todas las responsabilidades en materia impositiva.

Según la Audiencia madrileña aunque en el recurso el asesor fiscal se intentó presentar como un mero asesor externo a la empresa, lo cierto es que trabajaba en la misma, y que conforme a las declaraciones del otro acusado realizaba toda la contabilidad. Además, y éste es un dato que se reputa de especial

trascendencia, dicho sujeto era socio de la citada empresa con un 44 por 100 de las acciones. Para el Tribunal, “si como socio participaba con el reparto de los beneficios no es creíble que como contable pudiese desconocer hasta tal punto la marcha de la sociedad no advirtiéndose que estaba realizando una declaración con base en facturas que reflejaban gastos inexistentes, por cuantía superior a cien millones de pesetas. Es evidente que la existencia de dichos gastos disminuía su participación en el beneficio social y siendo él el encargado de la contabilidad, obviamente tenía la posibilidad de conocer si gastos tan elevados se correspondían o no a la realidad.” Tras recordar la doctrina del Tribunal Supremo conforme a la cual cabe condenar a un asesor fiscal cuya participación sea imprescindible para el desarrollo de un delito debido a que su profesión le permite aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas (teoría de los bienes escasos), la Audiencia madrileña concluye desestimando la apelación y condenando al asesor fiscal como cooperador necesario, afirmando para ello en el Fundamento de Derecho Uno:

“Con independencia del interés directo que como accionista del 44% del capital de la sociedad tenía el Sr. S. B. en la defraudación producida, que lleva a considerar se trataba de un autor directo, no cabe duda de que en todo caso sería un cooperador necesario pues su propio conocimiento de la marcha de la sociedad derivado de sus propios intereses hace impensable que no se apercebiera cuando realizaba la contabilidad de la empresa y preparaba la declaración del impuesto de la falta de veracidad de los datos proporcionados a la Hacienda Pública.”

4.3.2. Participación del asesor fiscal en el diseño de operaciones con finalidad defraudatoria

Junto a los supuestos de expedición de facturas falsas los Tribunales también vienen condenando por delito fiscal a los asesores que intervienen directamente en el diseño de operaciones que conducen a una defraudación tributaria.

El primer pronunciamiento que me gustaría citar dentro de este bloque es la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1999 (recurso núm. 2491/1998, La Ley 11662/1999 y RJ 1999\6685), que consideró probado que el asesor fiscal acusado había ideado una compleja operación con sucesivas transmisiones de una finca con finalidad defraudatoria y por ello lo condenó por cooperar de modo necesario en la configuración y ejecución de esa operación de defraudación mediante la aportación de sus conocimientos técnicos al alcance sólo de determinadas personas. A juicio del Tribunal Supremo la participación del asesor fiscal fue imprescindible para el desarrollo del delito en la forma concreta en que éste se ejecutó, pues su profesión “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”. Según el Tribunal, fue tan compleja la operación diseñada y realizada (venta de un inmueble a través de una complicada operación con intervención de varias sociedades para ocultar el beneficio obtenido por su propietario) que no cabe pensar que se hubiera podido hacer sin su participación. Tras invocar el artículo 28, b) del Código Penal que dispone que también serán considerados autores “los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado”, el Tribunal concluye que la necesidad de la cooperación del asesor fiscal fue evidente.

Otro fallo judicial en el que también se condena al asesor fiscal por la elaboración de todo un entramado de operaciones ficticias con la finalidad de eludir el pago de impuestos es la Sentencia de la Audiencia

Provincial de Madrid de 26 de julio de 2006 (recurso núm. 209/2006, La Ley 216344/2006). Se trataba de una serie de operaciones de transmisión de participaciones para ocultar una ganancia patrimonial a tributar en la renta de los socios.

En la jurisprudencia menor cabe citar también para finalizar la Sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja de 21 de octubre de 2005 (JUR 2005\272889) que condenó al asesor fiscal de una sociedad como cooperador necesario de un delito contra la Hacienda Pública a un año de prisión y multa de 153.402,43 euros por la elaboración y presentación de una declaración del Impuesto sobre Sociedades basada en una contabilidad en la que aquél había ocultado la verdadera situación de la mercantil, por omitir entre sus beneficios los obtenidos de la venta de un inmueble. El acusado había argumentado en su recurso contra la Sentencia del Juez de lo Penal que no podía ser condenado como cooperador necesario, puesto que no tuvo ninguna participación en la constitución de la Sociedad, ni tomó la decisión de adquirir el inmueble, ni obviamente la compraventa del mismo, concluyendo por todo ello que podía entenderse que no tuvo ninguna participación en la conducta defraudatoria y que la conducta defraudatoria también se habría producido sin su intervención. Además, a su juicio, en ningún caso podía hablarse de ocultación, cuando en todo momento había colaborado con la Administración Tributaria, y toda la instrucción se ha basado en los datos declarados por la propia Sociedad. La Audiencia de La Rioja comienza citando la Sentencia del Tribunal Supremo que acabo de reproducir para recordar que es clara la jurisprudencia en cuanto a la posibilidad de que el asesor sea considera como autor del delito de defraudación tributaria, siempre y cuando su participación fuese imprescindible para la comisión del hecho. Apoyándose en esta doctrina la Audiencia desestima los argumentos del asesor fiscal y confirma la Sentencia de instancia al considerar que “resulta acreditado que fue el acusado-condenado quien elaboró el plan de imputación de los beneficios obtenidos por la venta del inmueble de la sociedad”. A su juicio no hay duda de que “nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva trascendencia en el resultado final de la operación planeada, que si no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del Código Penal por no ser el acusado-condenado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluíble por lo tanto en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo.”

5. Reflexiones finales

En las páginas anteriores hemos tratado de clarificar diversas cuestiones problemáticas relacionadas con la posible responsabilidad civil y penal por delito fiscal en que pueden incurrir los asesores fiscales en el desempeño de su actividad profesional. Resulta alarmante el incremento de reclamaciones de responsabilidad civil a los asesores que se han producido en los últimos años, lo que ha llevado a muchos profesionales a la contratación en ocasiones de varios seguros para cubrir posibles daños. La existencia de dos tipos de responsabilidad civil, contractual y extracontractual o aquiliana, ha dado lugar a que se generen problemas de concurrencia entre ambas. Esto ocurrirá cuando concurren en el hecho causante los caracteres de una infracción contractual y de una violación del deber de no causar daño a otro. El Tribunal Supremo se ha decantado por la teoría del concurso de normas en virtud de la cual estamos ante una única pretensión que es el resarcimiento de la víctima y que planteados los hechos corresponde al juez aplicar la normativa que estime pertinente, al amparo de los principios *iura novit curia* y *da mihi factum, dabo tibi us*. Los Tribunales se han encargado de aclarar que la dualidad de responsabilidades se admite cuando se demanda a una pluralidad de sujetos. De todos modos, la doctrina civilista patria

viene insistiendo en la inconveniencia de la distinción entre ambos tipos de responsabilidad a la luz de la doctrina de la *unidad de la culpa civil*, acuñada por el Tribunal Supremo en la segunda mitad de la década de los 90.

En la práctica las demandas de responsabilidad civil contra asesores fiscales se van a resolver en la mayoría de los casos aplicando las normas que regulan la responsabilidad civil contractual y ello incluso en los supuestos en que no exista una relación contractual porque la responsabilidad aquiliana está pensada para aquellas hipótesis en que víctima y dañante entran en contacto a través del hecho dañoso, pero no antes.

La posibilidad de exigir responsabilidad civil a un asesor fiscal se puede plantear desde el momento en que su actuación no sea conforme con el conjunto de prescripciones que marcan las pautas del ejercicio de su profesión, es decir, los relativos a su *lex artis ad hoc*. El problema está en determinar el alcance de la misma. Si acudimos a la jurisprudencia podemos afirmar que constituye la *lex artis* del asesor fiscal el deber de informar a su cliente, asesorarlo, orientarlo y defenderlo en los aspectos tributarios, cualquiera que sea el resultado que se produzca, debiendo emplear en ello a falta de pacto expreso la diligencia que le corresponde como profesional experto en materia tributaria. En alguna ocasión los Tribunales han tenido en cuenta para resolver la complejidad del sistema tributario y en base a ello concluir desestimando las reclamaciones de responsabilidad civil contra los asesores, pero sobre todo han invocado que la obligación de asesoramiento fiscal es una obligación de medios y no de resultado. Hay también pronunciamientos jurisprudenciales que he citado que estiman las reclamaciones contra asesores fiscales pese a que estos se habían defendido alegando continuos cambios legislativos o las dificultades interpretativas que comporta la normativa tributaria. Para que el trabajo resulte de utilidad para los profesionales he incluido una selección de algunas Sentencias que estiman demandas de responsabilidad civil contra asesores fiscales por diversos motivos.

El último apartado lo he dedicado al estudio de la posible responsabilidad penal por delito fiscal en que pueden incurrir los asesores fiscales que es en mi opinión la más problemática. Partiendo de la regulación básica contenida en el Código Penal sobre las diversas formas de participación en este delito, hemos intentado sistematizar y poner orden en la abundante jurisprudencia emanada de nuestros Tribunales de justicia sobre la responsabilidad penal por delito fiscal, analizando desde los supuestos en los que cabe condena por autoría hasta los casos en los que únicamente cabe apreciar complicidad, pasando por la coautoría, la cooperación necesaria y la inducción.

La primera cuestión de la que me he ocupado es la polémica doctrinal sobre si en el caso del delito fiscal estamos ante un delito especial o común. Tanto la doctrina mayoritaria como el Tribunal Supremo se han decantado por la tesis del delito fiscal como delito especial o “de única mano”, lo que implica que sólo puede ser sujeto activo de los mismos el que sea “directamente” tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero. El hecho de que el delito fiscal se califique como delito especial no impide que pueda admitirse la posibilidad de considerar al asesor legal, contable o fiscal como participe. En los delitos especiales cabe la participación de sujetos *extranei* en los que no concurre la posición de obligado tributario.

A la hora de analizar la posible admisión de la autoría material del delito fiscal por el asesor fiscal hemos distinguido para simplificar según que el asesor fiscal actúe como mero consejero, o bien como

representante de su cliente, y según si participa en la defraudación con o sin conocimiento del cliente. Como hemos explicado en el caso de que asesor fiscal *extraneus* se limite a llevar a cabo actos de simple asesoramiento no puede ser autor idóneo del delito de defraudación tributaria, ya que no existe ningún título por el cual se pueda transferir los deberes tributarios específicos. Otra cosa distinta será la posibilidad de exigir su responsabilidad como partícipe. Para el caso de que el asesor fiscal actúe con desconocimiento del cliente los defensores de la tesis de la naturaleza común del delito de defraudación tributaria, se muestran favorables a la admisión de la autoría material del asesor fiscal y la impunidad de su cliente. De todos modos como explicamos se trataría de un supuesto de autoría mediata y no de autoría directa ya que su condición de mero consejero limita su dominio exclusivo de la realización del hecho. No plantean especiales problemas, en cambio, los casos en los que el asesor fiscal actúa como representante porque cualquiera que sea la tesis sobre la naturaleza del delito fiscal desde la que se examinen se llega a la conclusión de que el asesor fiscal podrá ser coautor del delito y ello tanto si defrauda con o sin conocimiento del cliente.

Pero insisto y con esto termino, en la mayoría de pronunciamientos jurisprudenciales en los que se ha enjuiciado la participación del asesor fiscal en operaciones defraudatorias su conducta se ha reconducido penalmente a la figura de la cooperación necesaria. Para definir la figura del cooperador necesario y determinar cuándo los actos de participación tienen carácter indispensable y cuándo no, y en definitiva cuándo cabe atribuir a la cooperación la condición de necesaria, la doctrina y la jurisprudencia han venido utilizando diversos criterios dogmáticos. Así, se han manejado las teorías de la *conditio sine qua non*, la de los bienes escasos y la del dominio del hecho. Últimamente el Tribunal Supremo se ha decantado por la segunda de ellas, conforme a la cual debe apreciarse la cooperación necesaria cuando se colabora mediante la aportación de algo que no es fácil obtener de otro modo.

Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, F.D., Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales, Comares, Granada, 2009.
- CASADO OLLERO, G., “Prólogo” a la obra de SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.; BAS SORIA, J., y MOYA CALATAYUD, F., Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
- CAYÓN GALIARDO, A., “Prólogo” a la obra *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Monografía núm. 13, Madrid, 1998.
- DE LA PEÑA VELASCO, G., *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Consejería de Economía y Hacienda, Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, 1984.
- GÓMEZ LACUEVA, C., y ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO, M., “La responsabilidad civil del asesor fiscal frente al cliente”, *Crónica Tributaria*, núm. 89, 1999.
- GÓMEZ MARTÍN, V., “La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 73, 2010.
- “Caso del asesor fiscal”, en VARIOS AUTORES, *Casos que hicieron doctrina en el derecho penal*, La Ley, Madrid, 2011.
- MACÍAS CASTILLO, A., “Cometido de los deberes profesionales del asesor fiscal y alcance de su responsabilidad profesional”, *Actualidad Civil*, núm. 17, 2010.

- MARTÍN DÉGANO, I., “La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria”, *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 1, 2002.
- MÉNDEZ CORTEGANO, I., “Peculiaridades del delito en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Las tramas”, en VARIOS AUTORES, *El delito fiscal*, CISS, Valencia, 2009.
- MERINO JARA, I., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional”, *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 233, 1994.
- MORA GONZÁLEZ, J.I., “La responsabilidad penal del asesor fiscal: A propósito de la STS 1231/1999, de 26 julio”, en VARIOS AUTORES (Dir. J.R. SERRANO-PIEDRECASAS y E. DEMETRIO CRESPO), *El Derecho penal económico y empresarial ante los desafíos de la sociedad mundial del riesgo*, Colex, Madrid, 2010.
- MUÑOZ VILLAREAL, A., “La responsabilidad civil del asesor fiscal: un estudio jurisprudencial”, *Revista de responsabilidad civil, circulación y seguro*, núm. 10, 2010.
- PONT CLEMENTE, J.F., “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 63, 2003.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.
- -“La responsabilidad civil del asesor fiscal”, incluido en MONTERROSO CASADO, E.; SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., y PAREDES SERRANO, C.I., *La responsabilidad civil profesional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2011.
- SESMA SÁNCHEZ, B., “Cuestiones éticas de la asesoría fiscal”, en VARIOS AUTORES (Coord. S.ÁLVAREZ GARCÍA y P.M. HERRERA MOLINA), *Ética fiscal*, Documentos, núm. 10/04, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier Libros Jurídicos, Barcelona, 2005.
- TORRES GELLA, “Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal”, en VARIOS AUTORES, *El delito fiscal*, CISS, Valencia, 2009.

